

M
a
n
u
a
l
e
s

F
a
c
u
l
t
a
d

C
i
e
n
c
i
a
s

J
u
r
í
d
i
c
a
s

DERECHO

Financiero Nicaragüense

Francisco José Boza Páiz



UCA
Universidad
Centroamericana

343.03

B-793

C13.

FRANCISCO JOSÉ BOZA PÁIZ

Docente Universitario

Miembro del Colegio Nacional de Profesores
e Investigadores de Derecho Fiscal y
Finanzas Públicas, A. C. de la
República de México

Derecho Financiero Nicaragüense

**Manuales Facultad de Ciencias Jurídicas
UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA**

Ingreso	30-09-09
Comprado a	—
Donado por	Derecho
— 200994858	



N

343.036

B793

Boza Páiz, Francisco José
Derecho financiero nicaragüense /
Francisco José Boza Páiz. -- 1a ed. --
Managua : Universidad Centroamericana,
2008
228 p

ISBN : 978-99924-36-23-3

1. DERECHO FINANCIERO 2. LEYES-
NICARAGUA 3. EDUCACIÓN SUPERIOR

Edición a cargo de:

Universidad Centroamericana, UCA

Colección:

Manuales, Facultad de Ciencias Jurídicas 2da. Época

© Francisco José Boza Páiz

© Para esta Edición. Universidad Centroamericana

Diagramación:

Marlon Barbosa

Impresión:

Impresiones Helios, S. A. Tel.: 249-4649

Derechos Reservados:

Todos los derechos reservados de conformidad con la legislación nacional e internacional de la materia. Se prohíbe la reproducción total o parcial de la presente obra.

ÍNDICE

PRIMERA PARTE

CAPÍTULO PRIMERO

DERECHO FINANCIERO

Contenido	Página
I. Definición y concepto.....	13
II. Introducción al estudio del Derecho Financiero.....	14
III. La actividad financiera.....	14
IV. El Derecho Financiero como ordenamiento de la hacienda pública.....	15
V. Contenido del Derecho Financiero.....	16
VI. Fuentes del Derecho Financiero.....	17
VII. Término de la vigencia de las leyes financieras.....	20
VIII. Las fuentes de interpretación.....	21
IX. Nociones de fisco, erario y hacienda pública.....	22
X. Autonomía del Derecho Financiero.....	23
Bibliografía.....	25

CAPÍTULO SEGUNDO

SEGUNDA PARTE

NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO FISCAL

I. Definición de Derecho Fiscal.....	29
II. Denominaciones.....	31
III. Concepto de Derecho Fiscal.....	31
IV. Relación del Derecho Fiscal con otras disciplinas.....	33
V. Autonomía del Derecho Fiscal.....	38
VI. Fuentes del Derecho Fiscal.....	39
VII. Divisiones del Derecho Fiscal.....	47
VIII. Principios constitucionales de la tributación.....	48
IX. Jerarquía de las normas fiscales.....	52
X. Interpretación de las leyes fiscales.....	53
XI. Terminología.....	56
XII. Denominación.....	56



CAPÍTULO TERCERO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS; SU SITUACIÓN ACTUAL E INSTITUCIONES FISCALES EN NICARAGUA

I.	La edad media.....	57
II.	El sistema fiscal español en las indias.....	58
III.	Nicaragua: los impuestos en el siglo XIX, con alusión al proceso histórico.....	60
IV.	Los impuestos en el siglo XX.....	65
V.	El sistema impositivo antes del triunfo de la revolución de 1979..	69
VI.	El sistema impositivo al triunfo de la revolución de 1979.....	78
VII.	El sistema actual.....	89
VIII.	Los organismos de la actividad financiera estatal.....	92

CAPÍTULO CUARTO

LOS IMPUESTOS

I.	Concepto de impuesto.....	127
II.	Definición de impuesto, derecho, productos, aprovechamiento según la Legislación Tributaria Común.....	128
III.	Definición de tributos, impuestos, tasa y contribuciones especiales según el Código Tributario de la República de Nicaragua.....	133
IV.	Clasificación de los impuestos.....	134
V.	Criterios para clasificar los impuestos.....	135
VI.	Definición de impuesto directo.....	137
VII.	Definición de impuesto indirecto.....	138
VIII.	Características de los impuestos directos.....	138
IX.	Características de los impuestos indirectos.....	139
X.	Fines del impuesto.....	140
XI.	Efectos de los impuestos.....	141

CAPÍTULO QUINTO

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS

I.	El poder tributario y sus características.....	145
II.	La obligación tributaria.....	147
III.	Sujetos de la obligación tributaria.....	148

IV. Cualidades del sujeto pasivo relevantes para la obligación tributaria.....	153
V. Objeto de la obligación tributaria.....	156
VI. Causa de la obligación tributaria.....	156
VII. Determinación de la obligación tributaria.....	157
VIII. Límites temporales de las leyes financieras.....	159
IX. Supervivencia y retroactividad de la ley derogada.....	165
X. Derecho transitorio.....	165
XI. Extinción de la obligación tributaria.....	166
XII. Por la Compensación.....	174
XIII. Por la Condonación.....	174
XIV. Por la Confusión.....	175
XV. Por Caducidad.....	175
XVI. La moratoria fiscal.....	176
XVII. Garantías por deudas fiscales.....	177
XVIII. Privilegios y exenciones fiscales.....	177
XIX. Declaración del impuesto.....	182

CAPÍTULO SEXTO INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES

I. Concepto y definición de infracciones.....	186
II. Infracciones según la legislación nicaragüense.....	187
III. Infracciones según la Ley de Equidad Fiscal y su Reglamento..	188
IV. Infracciones según el Código Fiscal de la Federación mexicana	188
V. Las infracciones según el Código Tributario de la República de Nicaragua.....	189
VI. Las sanciones.....	189
VII. Nuestra legislación.....	191
VIII. Ley sobre defraudación y contrabando aduanero.....	192
IX. Sanciones y cierre de negocios por actividades vinculadas con la evasión tributaria.....	193
X. La prescripción.....	194

CAPÍTULO SEPTIMO LAS EXENCIONES FISCALES

I. Concepto y definición.....	197
II. Características fundamentales de la exención.....	198
III. Clasificación.....	198

IV. Exenciones taxativas en la Legislación Tributaria Común.....	200
V. Plan de Arbitrios Municipales.....	200
Bibliografía.....	206

TERCERA PARTE **CAPÍTULO OCTAVO** **DERECHO PRESUPUESTARIO**

I. Concepto y definición de presupuesto.....	209
II. Características fundamentales del Derecho Presupuestario.....	211
III. Naturaleza del presupuesto.....	212
IV. Naturaleza jurídica de la Ley de Presupuesto.....	214
V. Función y significado del presupuesto.....	216
VI. Concepto legal de los presupuestos generales del Estado.....	216
VII. Origen y evolución.....	216
VIII. Clases de presupuesto.....	217
IX. Principio del Derecho Presupuestario.....	218
X. No afectación de recursos.....	219
XI. Equilibrio del presupuesto; déficit y superávit.....	219
XII. Concepciones clásicas y modernas.....	220
XIII. Dinámica del presupuesto.....	221
XIV. Pago.....	222
XV. Control del presupuesto.....	222
XVI. Control presupuestario en Nicaragua.....	223
XVII. Control administrativo interno.....	224
XVIII. Control administrativo externo.....	224
Bibliografía.....	225

Notas del autor

Corría el mes de febrero de mil novecientos sesenta y ocho, estaba impartiendo clase de Derecho Mercantil en el Centro de Estudios Superiores (CES), cuando alguien me avisó que el Doctor Francisco Largaespada, Rector de esa casa de estudios, quería hablar conmigo. Al terminar mi hora académica de clase, llegué al despacho del Rector, quien me llamaba para ofrecerme la cátedra de Derecho Fiscal, reto que acepté de inmediato, ya que no le podría decir “no” al Doctor que tanto me estimaba, a pesar de cuando fui estudiante no me gustaba esa asignatura. Sin embargo, me preparé y estudié bien esa materia, para poderse las enseñar a mis alumnos. Así comenzó todo mi interés en el estudio de la ciencia de las finanzas públicas.

Posteriormente, unos años después, mi buen amigo, notable jurista, Doctor Rodolfo Sandino Argüello, me invitó a asumir la cátedra de esa materia, en la Universidad Centroamericana (UCA), que en ese tiempo se llamaba: “Hacienda Publica” y que posteriormente se llamó “Derecho Fiscal”. La materia la enseñé por treinta y dos años en esa casa de estudios, regentada por los padres jesuitas.

Al llegar a la Decanatura de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica, mi antiguo compañero de clase, en la primera promoción de Derecho, de la Universidad Centroamericana, Doctor Guillermo Vargas Sandino, me llevó a ese centro de estudios para impartir la materia titulada: “Derecho Fiscal”.

Desde que comencé a dictar charlas en el Centro de Estudios Superiores, preparaba mis apuntes de clase, con el propósito de ayudar a mis alumnos, como complemento a esas conferencias.

Años después me puse a pensar, que ya era hora de convertir esos apuntes de clase en un libro, que abarca mis apuntes y algo más. Es por eso que hoy presento mi obra titulada: “Derecho Financiero Nicaragüense”. Compuesta en cuatro partes: “Derecho Financiero”; “Derecho Fiscal”; “Comentarios a las principales Leyes Fiscales nicaragüenses” y “Derecho Presupuestario”.

La obra tiene como objetivo el proporcionar a los estudiantes del Derecho Financiero los conocimientos relativos a:

1. Proporcionar una visión de conjunto y síntesis del sistema financiero estatal;
2. Estudiar la teoría del impuesto; los principios generales de los impuestos y los sistemas fiscales extranjeros;
3. Preparar al estudiante en los conocimientos necesarios a fin de integrarse en la administración pública;

4. Dar a los colegas los elementos necesarios para solucionar los casos planteados en la aplicación práctica de dicha materia;
5. Estudiar el funcionamiento de la actividad financiera del Estado; de las instituciones encargadas de captar los fondos públicos – los ingresos y el uso de ellos-, los egresos;
6. Conocer las fuentes de nuestro derecho fiscal; así como la legislación nacional y extranjera.

En cuanto a la bibliografía, ésta ha sido seleccionada entre las obras más destacadas tanto, tradicionales como modernas, mencionando éstas al final de cada parte, a fin de evitar la búsqueda fatigosa para quienes desean consultarlas.

II

Dedico mi libro al Doctor Francisco Largaespada, quien me inició en el estudio del Derecho Financiero; al Doctor Rodolfo Sandino Argüello; Decano Emérito de la Universidad Centroamericana, al Doctor Guillermo Vargas Sandino; Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Católica, a mis compañeros del “Colegio Nacional de Profesores e investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas de la República Mexicana”; al Licenciado Luis Carballo Balvanera, Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación Mexicana, al Licenciado, MAESTRO, Miguel Valdés Villareal, Asesor fiscal de la República de México, por su notable conocimiento de la ciencia hacendaria; al Licenciado Raúl Rodríguez Lobato; eminente tratadista mexicano, a mi esposa Celia Guerrero Salomón de Boza; por supuesto, y a mis hijos: Francisco Javier, José Eduardo, Ernesto Martín y Celita del Socorro; mis nietos Francisco Andrés y Antonella; a mis amigos del alma Juancito Navarrete y Lupita Ibarra de Navarrete (q.e.p.d.); a todos mis alumnos; y a la señora Ethel Martínez, quien hizo posible esta obra.

Mi agradecimiento al Doctor Manuel Aráuz Ulloa, Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y a la Doctora María Asunción Moreno, de la Universidad Centroamericana (UCA).

A mi recordado compadre, Doctor José María Iturrioz y Olmos, (q.e.p.d.), quien corrigió, días antes de su fallecimiento, este trabajo.

Managua, Mayo de dos mil siete.

“Entonces se pusieron a acecharlo y le mandaron Espías, que fingieron buena fe para aprovecharse de sus palabras y así entregarlo a los policías, y a la Justicia del Gobernador. Por eso hicieron esta pregunta: “maestro nosotros sabemos que hablas y enseñas con entera rectitud.- no te fijas en la condición de las personas, sino que enseñas con absoluta franqueza el camino de Dios. ¿está permitido pagar impuestos al César, o no?”

*Jesús vio su astucia y les dijo:
“muéstrenme una moneda, y ¿de quién es la cara y el nombre que tiene escrito?”
“le contestaron: “del César”*

entonces él les dijo: “pues bien, den al César lo que le corresponde al César, y a Dios lo que le corresponde a Dios”.

San Lucas, Evangelio, 20: 20-25

PRIMERA PARTE

DERECHO FINANCIERO

CAPÍTULO PRIMERO DERECHO FINANCIERO

I. Definición y concepto

Para Manuel Ossorio el Derecho Financiero es “la rama del derecho público que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, a todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”.

El Licenciado Sergio Francisco de la Garza nos da el concepto siguiente: “El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”.

Para Mario Pugliese “el Derecho financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”.

Giuliani Fonrouge lo define como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos, órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina”.

Para Fernando Saíenz de Bujanda “es la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”.

II. Introducción al estudio del Derecho Financiero

“El Derecho Financiero se manifiesta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado, así como la gestión y erogación de los recursos económicos para su sostenimiento”.

“El Derecho Financiero se ha definido como el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones”.

“La ciencia de las finanzas públicas es la que se ocupa de la actividad que realiza el poder público, tendiente a la obtención, administración, fomento y aplicación de los recursos públicos, para cuyo efecto deben considerarse los fenómenos económicos, políticos, jurídicos y sociológicos imperantes que guarden relación con dicha actividad”.

“El Derecho Financiero se divide a su vez en tres ramas que son: el derecho presupuestario en primer orden, el derecho fiscal y después el derecho contributivo o tributario”.

“El Derecho Tributario se ha definido como el conjunto de disposiciones jurídicas que determinan las atribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, fase o tarifa y obligaciones principales o se rigen en sí a la contribución o tributo”.

III. La actividad financiera

Fernando Pérez Royo, autor español de la obra titulada: “Derecho Financiero y Tributario – Parte General”, señala que “El Financiero regula la actividad financiera pública o, si se quiere expresar de otra forma, constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública”.

Actividad financiera es aquella que desarrolla el Gobierno central y los demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les han encomendado, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos. La actividad financiera la identificamos como la relativa a ingresos y gastos públicos.

Por lo que hemos dicho, deducimos los elementos que caracterizan la actividad financiera del Estado de la forma siguiente:

- a) En primer lugar, se trata de una actividad pública, lo es tanto por el sujeto (el Estado, los entes públicos), como el objeto, que se refiere a la satisfacción de las necesidades colectivas.
- b) En segundo lugar, se trata de una actividad medial o instrumental en segundo grado.

Las actividades públicas pueden ser clasificadas en finales o instrumentales, según que satisfagan o no, de manera inmediata, una necesidad pública. Así, la actividad de la enseñanza tiene carácter final, al igual que sucede con el conjunto de servicios públicos. En cambio, la actividad relacionada con el régimen de los funcionarios públicos tiene carácter instrumental.

- c) En tercer lugar, la actividad financiera es una actividad jurídica, quiere decir sometida a normas y procedimientos jurídicos, cuyo análisis constituye precisamente el objeto de nuestra disciplina, el Derecho Financiero.

IV. El Derecho Financiero como ordenamiento de la hacienda pública

Desde otro punto de vista podemos definir al Derecho Financiero como “el conjunto de reglas y principios jurídicos que disciplinan la hacienda pública”.

¿Qué entendemos por hacienda pública?

Desde una perspectiva jurídica el concepto de hacienda pública, puede ser entendido en un doble sentido, según se considera el punto de vista objetivo o estático o desde el punto de vista subjetivo o dinámico.

Desde el punto de vista objetivo, se entiende por hacienda pública el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico del Estado.

Desde el punto de vista subjetivo o dinámico, la hacienda pública es el sujeto titular de las funciones públicas encaminadas a la actuación de dichos derechos y obligaciones, es decir como titular de la actividad financiera.

En esta segunda acepción se emplea el concepto cuando se dice, que la hacienda pública, es lo que forma el contenido del Derecho Financiero.

Manuel Ossorio en su “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales” dice lo siguiente: “En sentido general, significa el conjunto de los

bienes del Estado con su consiguiente administración. Más científicamente, se ha definido como la coordinación económica activa, creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes, a los que aquellos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias, y también leyes, según las cuales los hombres proveen a la satisfacción de ciertas necesidades particulares que, para distinguirlo de las necesidades ordinarias privadas se llaman públicas”.

De tales definiciones se desprende que el concepto de “hacienda pública” es aplicable a la hacienda estatal como a la municipal.

Guillermo Cabanellas de Torres dice que: “Hacienda Pública es sinónimo de Fisco, Erario o Tesoro Público”. Por extensión constituye sinónimo del Estado o autoridad pública en materia económica.

Los hermanos Báez Cortés nos traen la siguiente definición de Derecho Financiero: “El Derecho Financiero forma parte íntegramente del Derecho Público. Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, en cuanto a la obtención, manejo y erogación de los ingresos nacionales. Consta de tres ramas: Derecho Tributario o Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial y Derecho Presupuestario”.

“El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que estudia los aspectos jurídicos de la tributación; está conformado por las normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en tanto es acreedor de los tributos, y de las personas, a quienes la ley responsabiliza de su pago”.

“El Derecho Patrimonial es el conjunto de normas jurídicas, relativas a la gestión y administración del patrimonio del Estado”, y “El Derecho Presupuestario regula el proceso de formulación, aprobación, ejecución y control del presupuesto de ingresos y egresos de la Nación”.

V. Contenido del Derecho Financiero

1. Los ingresos públicos: Derecho Tributario

Como ya hemos señalado al hablar de la hacienda pública, se pueden distinguir dos vertientes o ámbito de actuación. El ingreso y gasto público que constituyen las dos grandes ramas en que podemos dividir al Derecho Financiero.

Los ingresos públicos pueden ser de varias clases. En primer lugar, los tributos exigidos de manera coactiva o unilateral. En segundo lugar, existen también los ingresos que el Estado y los entes públicos obtienen mediante el recurso del crédito: La Deuda Pública, y en tercer lugar, los ingresos patrimoniales, que el Estado obtiene en su condición de propietarios de bienes de su patrimonio o de accionistas de empresas públicas o privadas. Existen otros ingresos de derecho público no tributarios como son los juicios públicos, y podríamos añadir el producto de metas y sanciones pecuniarias.

La fundamental de todas las categorías es el Tributo. No solamente por razones cuantitativas, sino, por razones cualitativas, relativas al fundamento del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos y de su conexión con los gastos públicos.

En último término, debe resaltarse que el fundamento de la idea principal, que rige el conjunto del Derecho Financiero, es la idea del control, tanto de los ingresos como el relativo a los egresos o gastos.

2. Los gastos públicos: El Derecho Presupuestario

En relación a los gastos públicos como objeto del Derecho Financiero, es necesario resaltar lo siguiente: Nuestra disciplina se ocupa de los gastos públicos únicamente en lo relacionado a los mecanismos o procedimientos formales que gobiernan la asignación, desembolso y control del empleo de los recursos públicos.

Al Derecho Financiero le interesa particularmente, el estudio de las normas que regulan la asignación de recursos públicos, la decisión sobre cuanto gastan en educación, defensa, sanidad, etc., así como las normas que rigen la efectiva realización de esas decisiones y, por último, el control entre la asignación de recursos y su puesta en práctica. En resumen: Los procesos jurídicos de asignación, ejecución y control de los recursos públicos.

El presupuesto es la pieza básica que establece la asignación de los recursos públicos a las diversas necesidades colectivas, de conformidad con las preferencias de la representación de dichas decisiones.

VI. Fuentes del Derecho Financiero

Entendemos como fuente del Derecho a las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero. Se consideran como fuentes del Derecho Financiero las siguientes: la ley, y el decreto – delegado,

el decreto ley, el reglamento, las circulares, la jurisprudencia, los tratados internacionales o regionales, y los principios generales del derecho.

1. La ley y el reglamento

Se entiende por ley el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractos e impersonales y consideramos que la ley es la fuente más importante o preponderante en el Derecho Financiero, y particularmente en el Tributario. La Constitución establece que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe cumplirse de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Podemos definir al reglamento como toda norma escrita o disposición jurídica de carácter general procedente de la Administración, en virtud de su competencia propia y con carácter subordinado a la ley.

2. El decreto - ley y el decreto – delegado

El decreto – ley se produce cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso; en estos casos el origen de la autorización se encuentra en la Constitución.

El decreto – delegado supone que la Asamblea Nacional transmite al Poder Ejecutivo Facultades legislativas que le corresponde cuando está en receso.

3. Las circulares

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes, pero no para imponer impuestos o establecer derechos.

4. La jurisprudencia

Es el cúmulo de sentencias emanadas de la Corte Suprema de Justicia, publicadas a través de los Boletines Judiciales. En otros países se considera jurisprudencia también las sentencias emanadas por las Cortes de Apelaciones y Juzgados de Distritos.

En la República mexicana también se considera jurisprudencia las sentencias, que sobre materia tributaria, emanan del Tribunal Fiscal de la Federación y de los Tribunales Fiscales de los Estados, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación mexicana.

5. La costumbre

La costumbre ha sido definida como “la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la convicción de que responda a una necesidad jurídica”. (Andrés Serra Rojas).

6. Los tratados internacionales o regionales

Entre el 13 y 14 de diciembre de 1960, los países centroamericanos: Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua), constituyeron en Managua, el Mercado Común Centroamericano al firmar el “Tratado General de Integración Económica Centroamericana”. Costa Rica se adhirió al Tratado de Managua un año después.

Posteriormente, los Estados Centroamericanos firmaron en San José, Costa Rica, el “Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial”, el cual exoneraba de impuestos a aquellas empresas que usaran materia prima nacional o centroamericana y cuyos productos finales se exportaran al área centroamericana.

Sin embargo, la mayor parte de los Tratados Internacionales en materia financiera tienen como materia la relativa a la doble tributación, a la fecha Nicaragua no ha firmado esa clase de tratados.

7. Los principios generales del derecho

Los principios generales del derecho tienen carácter de fuente de derecho, así lo reconoce la Constitución Política, como expresa el jurista Serra Rojas.

El Tribunal Fiscal de la Federación mexicana, en su resolución del 23-VI-1945 consideró la aplicación de los principios generales del derecho, cuando expresa lo siguiente: “Está facultado (El TFF) para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando de los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así, el Art. 14 Constitucional prescribe que en el caso de que la ley sea oscura o dudosa, texto, u omisa, debe echar mano

de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales de derecho”.

El artículo 14 de la Constitución Federal mexicana eleva también los principios generales del derecho a la categoría de fuente, cuando dispone que las sentencias deben fundarse en los principios generales del derecho a falta de interpretación jurídica de la ley.

8. La doctrina

Se considera como doctrina el conjunto de tesis y opiniones que los Tratadistas y estudiosos del derecho explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aun no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del derecho, ya que el prestigio y la autoridad de destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador e incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes.

VII. Término de la vigencia de las leyes financieras

La terminación de la vigencia de las leyes financieras puede darse por: 1. caducidad, 2. por derogación y 3. por restauración.

1. Caducidad

Hipólito Rossy en su obra: “Derecho Financiero” dice que “las leyes caducan cuando llevan en sí mismas la indicación del límite de la vigencia. La caducidad puede darse por razón del tiempo y por razón de la finalidad”.

Por razón del tiempo caducan las leyes al extinguirse el plazo para el que fueron expedidas. Así sucede con las leyes de ingresos y de presupuestos de egresos, las cuales por disposición constitucional tienen duración de un año y porque ellas mismas establecen el año fiscal durante el cual van a estar en vigor.

2. Derogación

Literalmente, derogar, significa dejar sin efecto o suprimir parcialmente una ley, pero, comúnmente, se usa como sinónimo de abrogar o suprimir una ley en su totalidad. Por tanto, Derogación es el acto de proceder mediante

una disposición posterior, a dejar sin efecto, en todo o en parte, un precepto jurídico y precedente.

La derogación expresa puede ser parcial cuando deroga únicamente las disposiciones anteriores que se oponen a la ley derogante.

La derogación mixta tiene lugar cuando se deroga expresa y totalmente una ley o leyes y parcialmente los que se opongan a la ley derogante.

La derogación tácita opera por aplicación del principio general de derecho, de que la ley posterior deroga la anterior, cuando es incompatible con la nueva ley. En el caso de derogación tácita es necesario tener especial cuidado con las jerarquías de las leyes.

3. Restauración

Es poco frecuente que una ley derogada recobre su vigencia, ello solo puede suceder cuando así lo dispone expresamente una nueva voluntad del legislador.

VIII. Las fuentes de interpretación

En el Derecho financiero se puede distinguir: la interpretación auténtica, la administrativa, la judicial y la doctrinal, según los especialistas de la interpretación.

1. La interpretación auténtica

La interpretación auténtica es la que hace el propio legislador y que se encuentra prevista en la Constitución Política. Trinidad García en su “Introducción al Estudio del Derecho” afirma que “no es en realidad interpretación jurídica”. “El legislador puede imponer un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior, pero lo que hace es sólo expedir una nueva ley, que complementará, aclarará o reformará la primeramente dictada, mas no constituirá por esencia la determinación del significado intrínseco de esta última, para aplicarla a un caso concreto. El Poder Legislativo no está facultado legalmente para fijar el sentido del precepto legal a fin de resolver particularidades, controversias de derecho, porque tal cosa es contraria al sistema de separación de poderes y significará invasión a las facultades del Poder Judicial”.

2. La interpretación administrativa

En materia tributaria tiene, en cambio, mucha importancia la llamada “interpretación administrativa”, ya que “las autoridades fiscales sólo están obligados a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas le hagan los interesados individualmente. De su resolución se derivan derechos para los particulares, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito, por autoridad competente para ello”.

3. La interpretación judicial

La interpretación judicial es la realizada por los tribunales. En el caso de la República mexicana, la practican tanto el Tribunal Fiscal de la Federación mexicana como la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados del Circuito.

4. La interpretación doctrinal

La interpretación doctrinal que es la realizada en cuestiones judiciales y por los jurisconsultos.

IX. Nociones de fisco, erario y hacienda pública

El origen de la palabra “fisco” se encuentra en el vocablo latino “fiscos”, que se utilizaba entre los romanos para llamar “al Tesoro del Soberano” en contraposición al “erario” que era el tesoro del Estado, posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de “erario” al tesoro público o del Estado. Tanto en España como en América Latina, hoy en día, ambos vocablos se consideran sinónimos.

La voz “hacienda” tiene su origen en el verbo latino “faceta”. Con el adjetivo de pública significa: toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos y a los gastos de las entidades públicas y en sentido estricto también hace mención a los ingresos y a los gastos de las entidades públicas. La hacienda pública como organismo aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español.

Según el Diccionario de Manuel Ossorio, la palabra “fisco” es la que se usó en Roma para designar el tesoro del príncipe, por oposición al erario, el tesoro público. Se entiende por fisco, en las legislaciones modernas, el patrimonio estatal.

“Erario” es el equivalente a tesoro público local o lugar donde se guardan fondos públicos nacionales, provinciales o municipales.

“Hacienda Pública” significa el conjunto de los bienes del Estado con su consiguiente administración. Más científicamente, se ha definido como “la coordinación económica, activa, creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes, a los que aquellos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de medios tomados, en mayor parte de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias”.

De tales definiciones se desprende que el concepto de “hacienda pública” tanto es aplicable a la “hacienda estatal”, como a la “provincial” y “municipal”.

X. Autonomía del Derecho Financiero

La autonomía del Derecho Financiero se ha planteado históricamente en una doble dirección. En primer lugar, en relación con la distinción respecto del análisis propio de disciplinas no jurídicas y, en segundo término, dentro del ámbito estrictamente jurídico, respecto a otras ramas del tronco del Derecho Público.

En relación a lo primero, señalaremos que la actividad financiera, la Hacienda Pública, es susceptible de ser analizada, no solamente desde el punto de vista estrictamente jurídico, sino también desde otros ángulos, entre los que se destacan el económico y el político. Históricamente, la consideración y análisis de la hacienda formó el objeto de una disciplina con contenido fundamentalmente económico, es la ciencia de la hacienda, surgida del seno de la economía política. Durante muchos años en los planes de estudio de las universidades nicaragüenses, se estudió como “Hacienda Pública y Derecho Fiscal”, como un apéndice de la asignatura central: La economía y la hacienda pública.

A lo largo del siglo pasado, se ha ido produciendo paulatinamente el proceso de construcción de conceptos y depuración de la metodología necesaria para constituir el Derecho Financiero como una disciplina estrictamente jurídica, diferenciada de la hacienda pública.

En nuestro país, es hoy absolutamente dominante la posición que considera que el Derecho Financiero reúne los requisitos que convencionalmente se exige para considerar una disciplina jurídica como autónoma desde el punto de vista del método para su estudio: Tiene por objeto un sector o aspecto de la realidad social bien delimitado y regido por principios susceptibles de ser explicados de manera unitaria.

El Derecho Financiero al igual que todas las disciplinas jurídicas tienen estrecha relación con el Derecho Constitucional. La Constitución establece el fundamento de las instituciones de la hacienda pública y contiene los principios que orientan su actuación y le marcan los límites de la misma. También tiene una relación estrecha con el Derecho Administrativo y el Derecho Común. Así mismo, se relaciona con el Derecho Penal, con el Procesal Civil y con el Derecho Internacional o Regional.

Una disciplina jurídica se considera autónoma, cuando está regida por sus propias leyes y tiene sus propias instituciones; es por eso que afirmamos que el Derecho Financiero es autónomo.

Bibliografía

1. DE LA GARZA, Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S A. México, 1990.
2. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.
3. FLORES ZAVALA, Ernesto; Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990.
4. JARACH, Dino; Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990.
5. VILLEGAS, Héctor; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario De Palma, Buenos Aires, 1997.
6. GARCÍA, VIZCALGO; Catalina, Derecho Tributario, De Palma, Buenos Aires, 1997.

SEGUNDA PARTE

DERECHO FISCAL

CAPÍTULO SEGUNDO

NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO FISCAL

I. Definición de Derecho Fiscal

“El derecho fiscal se define como el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares” (Refugio de Jesús Fernández Martínez, *Derecho Fiscal*, McGraw Hill, México, 1999).

Esta disciplina jurídica la define el maestro mexicano don Sergio de la Garza como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.

Para el mexicano Raúl Rodríguez Lobato “el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.

Para nosotros, la definición del Licenciado Rodríguez Lobato, es la más completa ya que se basa en las consideraciones siguientes: “la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir su facultad de crear las contribuciones que considere necesarias para contar con los recursos económicos suficientes que le permita ejercer sus funciones. Así como, cuáles son las medidas adecuadas para constatar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

El Maestro de generaciones en México, Licenciado Emilio Margáin Manautou en su obra titulada “Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano” expresa que “El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco”.

Manuel Andreozzi en su “Derecho Tributario Argentino”, Tomo I, pág. 32, define este derecho “como la rama del Derecho Público que estudia

los principios, fijan las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”.

Para un mejor entendimiento de la materia, hemos seleccionado varias definiciones de Derecho Fiscal, entre ellas las siguientes:

1. “Es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago”;
2. Es el conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos, tributos establecidos por el Estado o entidades municipales, con el objeto de recaudar los impuestos necesarios para la atención de los servicios públicos”;
3. “Es una rama autónoma del Derecho Administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público”; y
4. “Es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las que aseguran la recaudación de los tributos”.

Analizaremos la tercera definición. Ella nos señala que el Derecho Fiscal es una rama derivada del Derecho Público, que tiene por objeto regular el orden general del Estado y sus relaciones, ya sea con los ciudadanos, ya con los demás Estados, y que es una disciplina jurídica eminentemente indagatoria que estudia los mecanismos que posee el Estado para obtener recursos materiales y poder así cumplir las funciones que se le han encomendado.

Desde el punto de vista doctrinal, el término más apropiado es Derecho Tributario, por su carácter genérico, pero por estar más de acuerdo a nuestras costumbres, preferimos llamarle Derecho Fiscal.

La Constitución Política del año 1873, establecía en su Art. 114 lo siguiente: “El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas, así como las necesidades del Estado”.

Notamos, pues, que el Estado es el sujeto activo de la relación tributaria y en el ejercicio de su poder de imperio, exige, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. El sujeto pasivo son los contribuyentes, ya sean estas personas naturales o jurídicas.

II. Denominaciones

La terminología no es uniforme en este respecto y los autores franceses prefieren el nombre de Derecho Fiscal, que es la denominación generalmente aceptada en nuestros países latinoamericanos. También se le conoce con el nombre de Derecho Financiero, ya que tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones. Algunas le llaman Derecho Presupuestario, puesto que el “presupuesto” constituye una parte esencial de las finanzas del Estado. En nuestras Universidades, el término Derecho Fiscal es el generalmente usado para denominar al estudio de esta disciplina. Sin embargo, actualmente, en la Universidad Centroamericana (UCA) se le llama Derecho Financiero; y en la Universidad Católica (UNICA), se conoce con el nombre de Derecho Fiscal.

III. Concepto de Derecho Fiscal

Como hemos visto en las definiciones anteriores, el Derecho Fiscal tiene como finalidad el estudio de aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado, en sus diversas manifestaciones; y por su naturaleza, contenido y objeto, constituye una disciplina integrante del derecho público.

El tratadista Myrbach Rheinfeld, a principios del siglo pasado, definió esta disciplina como “las normas del derecho público positivo que tiene por objeto la reglamentación de las finanzas de las colectividades públicas (Estado y otros entes, con administración propia, existentes en el interior de aquél)”. Rheinfeld nos da una idea adecuada de sus principales características y señala la conveniencia de estudiar la materia desde el punto de vista jurídico; separándola del Derecho Administrativo y destacando las diferencias que lo separan del derecho privado.

Continúa diciendo Rheinfeld lo siguiente: “Toda vez que el Derecho Financiero crea relaciones jurídicas o instituciones jurídicas que no pueden referirse al derecho privado o están en contradicción con él, no es posible en forma alguna, aplicar a estos objetivos los principios ni las normas del derecho privado”.

El autor italiano Ingrosso, en su obra “Diritto Finanziario”, afirma que se califica a este derecho como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y las entidades menores de derecho público, considerada en la composición de los órganos que la ejercen, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y actos, y en el contenido de las relaciones jurídicas que ella origina”.

El Derecho Fiscal debe considerarse como derecho público, ya que su finalidad es la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo. Para la doctrina más autorizada y también en nuestro concepto, el Derecho Fiscal se relaciona internamente con la actividad del Estado, con las finanzas públicas.

Son pues, las normas constitucionales, las que sientan las bases para la estructuración de los órganos, funciones y titulares; y las leyes ordinarias y sus reglamentos, las que regulan y complementan más detalladamente el marco dentro del cual tienen lugar la actividad fiscal.

El Art. 1 de la “Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos” expresa lo siguiente: “Créase la Dirección General de Ingresos bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la cual tendrá a su cargo hacer que se recauden conforme las Leyes y Reglamentos, y en su caso, conforme las disposiciones y actos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, todos los ingresos fiscales que corresponde colectar a dicho Ministerio, a excepción de los encomendados a la Administración General de Aduanas”. (Ver Decreto No. 6 del 20 de julio de 1979 y sus reformas).

Más adelante, el Art. 3 de dicha Ley dice: “La Dirección General de Ingresos estará a cargo de un Director General nombrado por el Ejecutivo en el ramo de Hacienda y Crédito Público y su organización central constará de las divisiones o secciones que determine este mismo poder. En cuanto a la forma de organizarse las dependencias Departamentales de la Dirección, el Reglamento de esta Ley dispondrá lo conveniente”.

La misma Ley señala en su Art. 6, las atribuciones del Director General, cuando nos dice: “Son atribuciones del Director General de Ingresos:

1. Atribuciones principales

- a) Aplicar y hacer cumplir las leyes, actos y disposiciones que establecen o regulan ingresos a favor del Estado y que estén bajo su jurisdicción, a fin que estos ingresos sean percibidos a su debido tiempo con exactitud y justicia y
- b) Resolver en primera instancia el monto que debe pagar cada contribuyente en los impuestos o ingresos sujetos a declaración, determinación o fallo; así como imponer las sanciones correspondientes en sus respectivos casos;

2. Atribuciones secundarias

- c) Sugerir al Ministerio de Hacienda la reforma u omisión de leyes relativas a ingresos del Estado, conforme las experiencias que vaya teniendo en el desempeño de su cargo;

- d) Informar al Ministerio de Hacienda, mensualmente y cuando éste lo requiera, sobre el movimiento general de ingresos;
- e) Dar cuenta al Ministerio de Hacienda de las bajas que ocurran en la recaudación de los diferentes ingresos y señalar las causas que, a su juicio las hayan ocasionado; y
- f) Las demás que le señale el Reglamento de esta Ley”.

El 28 de octubre del año 2005, la Asamblea Nacional aprueba el “Código Tributario de la República de Nicaragua”, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 227 el 23 de noviembre de 2005. Entre las derogaciones específicas encontramos: 1. Legislación Tributaria Común, Decreto No. 713, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 146, del 30 de junio de 1962 y sus reformas y 2. Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, Decreto No. 243, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 144, del 29 de junio de 1958 y sus reformas.

El Art. 214 del Código Tributario expresa que “la administración Tributaria se registrará por su Ley Creadora, por las leyes y normativas Tributarias vigentes y por los Convenios Internacionales suscritos y ratificados, cuando sea de obligación legal su notificación”.

El Decreto No. 979 publicado, en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 54, del 6 de marzo de 1982 dice lo siguiente: “Se aclaran las disposiciones contenidas en la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos y Tributaria Común en el sentido de que las facultades de la Dirección General de Ingresos para administrar la recaudación de los ingresos fiscales que corresponda colectar al Ministerio de Finanzas, comprenden así mismo, la facultad de dictar cualquiera medida o norma que se considere conveniente para lograr la efectiva recaudación de los créditos fiscales que extendieren a favor del Fisco y manejar una conveniente política respecto a la extensión de solvencias fiscales en casos imprevistos, según orientaciones emanadas de la Dirección Superior del Ministerio de Finanzas o de la Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional. Las facultades de la Dirección General de Ingresos son sin perjuicio de las que sobre la misma materia corresponden al Ministro o Vice Ministro de Finanzas por razones de orden jerárquico”. (Disposiciones contenidas en la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos).

IV. Relación del Derecho Fiscal con otras disciplinas

Aunque el Derecho Fiscal es una disciplina autónoma, no por eso se desconecta de otras disciplinas. A continuación trataremos de explicar

esa relación y vincularemos el Derecho Fiscal con: 1. La Ciencia de las Finanzas; 2. El Derecho Público; y 3. El Derecho Privado.

1. Con la ciencia de las finanzas

Algunos autores afirman que el Derecho Fiscal se desprendió de las Ciencias de las Finanzas y en verdad existe una relación íntima, de tal forma que no es posible una sin la otra. Tan es así, que en el Programa de la Facultad de Derecho de la Universidad Centroamericana, la materia se titula Derecho Financiero; del cual el Derecho Fiscal sólo es una parte.

Las normas que regulan los impuestos guardan una vinculación muy estrecha con la Ciencia de las Finanzas, que aporta sus “motivos más profundos, sus valoraciones sociales y económicas y consecuentemente su orientación y filosofía. Se da, pues, entre ambas materias, una relación simbiótica, de material subsistencia y necesidad”.

El legislador no procede caprichosamente cuando crea Instituciones Fiscales; elabora o aprueba leyes y decretos; así como reforma o deroga las existentes; sino que su papel es el de intérprete de la realidad social. Dino Farach, en su obra titulada “Curso Superior de Derecho Tributario” dice: “Si el legislador impone un impuesto a la Renta, teniendo en cuenta los cargos de familia y los reparte con criterio progresivo en vez de proporcional, o si establece un sistema de impuestos reales sobre determinadas manifestaciones de riqueza, tales como un impuesto sobre la renta de la tierra, o sobre el capital representado por la propiedad inmobiliaria, todas estas relaciones jurídicas no son relaciones formales desprovistas de contenido valorativo, sino la cristalización jurídica de valoraciones y apreciaciones o de juicio político-social del legislador como intérprete de una conciencia social”.

No olvidemos que la Constitución Política nicaragüense reformada expresa que “El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas”.

2. Con el Derecho Público

El Derecho Fiscal se relaciona con las siguientes ramas del Derecho Público: Constitucional, Administrativo, Penal, Procesal Civil e Internacional Público. Algunos autores ven en el Derecho Público normas de organización de la sociedad. Se consideran normas de Derecho Público los Derechos Constitucionales, Administrativos, Penal, Financiero y Procesal. Guillermo Cabanellas de Torres define al Derecho Público como “el conjunto de normas

reguladoras del orden jurídico relativo al Estado en sí, en sus relaciones con los particulares y con otros Estados”.

2.1 Derecho Constitucional

Los principios básicos de la materia tributaria se extraen directamente de los preceptos constitucionales, los que vinculan ambos derechos. El Derecho Constitucional según Manuel Ossorio es “la rama del Derecho Público que tiene por objeto la organización del Estado y sus poderes, la declaración de los derechos y deberes individuales y colectivos y las instituciones que los garantizan”. Según el español Javier Pérez Royo en su obra: “Curso de Derecho Constitucional”, el “Derecho Constitucional es el Derecho que da unidad al mundo del Derecho”. Es por tanto, el punto de intersección entre la Política y el Derecho. Guillermo Cabanellas de Torres define al Derecho Constitucional como “una rama del Derecho Público que comprende las leyes fundamentales del Estado, que establecen la forma de gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los poderes públicos”.

2.2 Derecho Administrativo

En un principio, el Derecho Fiscal o Tributario se enseñaba en las Universidades del país dentro del Derecho Administrativo: “el Derecho cuyas normas positivas, regulan la actividad del Estado y de los demás órganos públicos, en cuanto se refieren al establecimiento y realización de los servicios de esta naturaleza, así como a regir las relaciones entre la administración y los particulares y las de las entidades administrativas entre sí.”Guillermo Cabanellas lo define como “el conjunto de normas reguladoras de las instituciones sociales y de los actos del Poder Ejecutivo para la realización de los fines de pública utilidad”.

2.3 Derecho Penal

Las violaciones de las normas fiscales crean sanciones de carácter penal. La “Legislación Tributaria Común “en su Capítulo VII- De las Sanciones - Las establece de carácter administrativo; nos habla de responsabilidades y de sanciones penales que se establecen en las leyes respectivas.

Jiménez de Asúa dice que es un “conjunto de normas y disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto del delito, así como la responsabilidad del sujeto activo y asociado a la infracción de la norma a una pena finalista,

o una medida aseguradora”. También se define como la “rama del Derecho que regula la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles”.

El “Código Tributario” en su Art. 105 dice: “Sus sanciones son de carácter administrativo y se aplicarán, sin perjuicio de los que impongan la actividad judicial por responsabilidades civiles y penales”.

2.4 Derecho Procesal

También la “Legislación Tributaria Común” prevé la resolución de los conflictos a que da lugar la aplicación de las leyes tributarias, mediante procedimientos y trámites establecidos en el Capítulo VI del “Cobro Judicial de los Créditos Fiscales” -, inspirados en principios de la Teoría del Proceso. El Derecho Procesal es “el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional del Estado, es decir, los órganos y formas de aplicación de las leyes”.

El Art. 172 del “Código Tributario” expresa: “Requerimiento de pago.- Toda obligación pendiente de pago líquida y exigible dará lugar a que la Administración Tributaria dirija al contribuyente o responsable deudor una nota requiriéndole de pago y notificándolo que si no pone fin al adeudo pendiente dentro del término de quince (15) días hábiles, iniciare el procedimiento ejecutivo en la vía judicial para hacer efectivo su pago. Una vez transcurrido el término anterior sin que el deudor hubiese cancelado su deuda, la Administración Tributaria presentará sin más trámite, la iniciación del procedimiento ejecutivo para el efectivo pago de la obligación pendiente”.

2.5 Derecho Internacional o Regional

Y en el caso del Mercado Común Centroamericano, se contemplaban las normas regionales de aplicación nacional como fue el “Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial”, en donde se consideraban exenciones fiscales para las empresas centroamericanas, conforme a su clasificación industrial. También hay tratados y convenios bilaterales de Comercio que contienen disposiciones de carácter fiscal; por lo que se demuestra la conexión del Derecho Fiscal con el Derecho Internacional Regional. “Es el que regula las relaciones de unos Estados con otros, considerados como personalidades independientes, los vínculos entre sujetos de distintas naciones, o las situaciones, derechos y deberes de los extranjeros con respecto al territorio en que se encuentra. El Derecho Internacional se divide en Público o Privado.”

3. Con el Derecho Privado

El Derecho Privado rige los actos de los particulares, cumplidos en su propio nombre y predomina el interés individual, frente al general del Derecho Público, se consideran ramas del Derecho Privado: el Derecho Civil, Mercantil o Comercial y Laboral.

3.1 Derecho Civil

La prelación de créditos, parentesco, sucesión testamentaria o intestada de obligaciones, formas de extinción de las obligaciones, plazos, vigencias, interpretación de las normas tributarias, responsabilidades, etc., suponen situaciones cuya regulación corresponde al Derecho Civil, pero que tiene consecuencias y efectos de carácter fiscal, en su caso. Es “Aquel derecho donde se regulan los requisitos generales de los actos jurídicos privados, la organización de la familia y la de la propiedad privada”.

3.2 Derecho Mercantil o Comercial

La constitución de una sociedad, aunque regulada por el “Código de Comercio”, da lugar a que el Derecho Fiscal se ponga en movimientos y asigne a este acto determinados fines fiscales. Capitán dice: “que el Derecho Comercial es la rama del Derecho Privado que rige las relaciones entre los particulares relativo al ejercicio de tal profesión o que resulta del cumplimiento de actos de comercio”.

Para Guillermo Cabanellas el Derecho Mercantil contiene “principios doctrinales, legislación y casos que regulan las relaciones con particulares que surgen de los actos y contratos de cambios, realizados con ánimo de lucro por las personas que del comercio hacen su profesión habitual”.

Dice Giannini “Contra el Derecho Tributario y el Derecho Privado se establecerán relaciones que puedan adoptar una doble configuración:

- a) Por una parte la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria, cuya estructura intrínseca es análoga a la relación obligatoria de Derecho Privado, de manera tal que las disposiciones de esta materia da nacimiento, extinción, etc., que le son aplicables supletoriamente a la primera; entendiéndose como “supletorio” a “la colección de normas jurídicas, o cuerpo legal, que se aplica a falta de disposiciones expresas contenidas en un Código o Ley”.

- b) En otros casos, las normas de Derecho Privado son extrañas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presentes en virtud de que el hecho imponible o presupuesto de hecho de la relación tributaria está constituido por un negocio jurídico de Derecho Privado”.

El “Código Fiscal de la Federación mexicana”, publicado en el “Diario Oficial” del 31 de diciembre de 1981, en su Art. 1, ha consagrado de manera expresa y general la supletoriedad del Derecho Común respecto al Derecho Tributario, y el Art. 2 de la “Legislación Tributaria Común nicaragüense” expresa que: “En todos los casos no previstos en esta ley, se aplicarán las normas del Derecho Común”.

V. Autonomía del Derecho Fiscal

El Derecho Fiscal goza tanto, de autonomía estructural, como de autonomía científica – su principio fundamental, el de la legalidad – constituye la piedra angular del edificio de esta rama del Derecho. Ese principio que puede enunciarse “Nullum Tributum sine Lege”, tiene grandes analogías con los principios “Nullum crimen” y “Nulla poena sine Lege” que son la piedra básica del Derecho Penal.

El principio de “Nullum Tributum sine Lege”, según Jarache, “significa la existencia de un conjunto de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias y el monto de éstos y los sujetos a los cuales la obligación corresponda” y agrega que “no cabe duda que el Derecho Tributario material corresponde, entonces, por lo menos a aquella autonomía estructural que corresponde al Derecho Penal, el cual, sin embargo, a diferencia del Derecho Tributario, nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional; le corresponde, la misma autonomía estructural que al Derecho Civil”.

En México, Ernesto Flores Zavala, en su libro titulado “Finanzas Públicas Mexicanas”, proclama también la autonomía del Derecho Tributario; y el Tribunal Fiscal de la Federación mexicana en algunas ejecutorias ha reconocido la autonomía del Derecho Tributario.

El Art. 115 de la Constitución Política Nicaragüense 1987 establece que “los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obliga a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”.

La Constitución Política de El Salvador (1983), expresa en el Título VII – Régimen Administrativo, Capítulo II – Hacienda Pública; que “no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”.

El Art. 3 de la “Legislación Tributaria Común nicaragüense” nos expresa que: “todo impuesto o derecho debe estar expresamente establecido por la ley y en consecuencia, ninguna carga impositiva puede aplicarse por analogía”.

VI. Fuentes del Derecho Fiscal

Son fuentes del derecho fiscal las siguientes:

1. Las disposiciones constitucionales;
2. Los tratados internacionales o regionales
3. Las leyes; y
4. El reglamento y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

El Art. 4 del Código Tributario dice que: “Son fuentes del Derecho Tributario:

1. La Constitución Política de Nicaragua. 2. Las leyes inclusive el presente Código Tributario; 3. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales vigentes; 4. Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo, en el ámbito de su competencia, 5. La jurisprudencia de la Corte suprema de Justicia; y 6.- Las disposiciones de carácter general que emita el titular de la administración tributaria con fundamentos en las leyes respectivas y en el estricto marco de su competencia”.

Enrique Villalobos señala en su libro titulado “Introducción al Derecho Tributario” lo siguiente: “Según el maestro del derecho Rippett la fuente de una obligación es la ley; solo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es incapaz de crearla. Es opinión máxima que la obligación es una obligación ex lege de la ley”.

La Constitución Política de Nicaragua de 19 de Agosto de 1858 (vigente hasta el año 1893), nos expresaba en su Art. 12 lo siguiente: “todos los nicaragüenses sin excepción, están obligados a respetar la ley; a obedecer a las autoridades constituidas por ella; a defender la patria con las armas; a servir los destinos políticos según dispongan las leyes, y a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos legalmente decretados”. Y el Art. 42 preceptúa “pertenece al Congreso: 1) Decretar leyes generales, interpretarlas, reformarlas y derogarlas. 10) Establecer toda clase de impuestos, y en casos

graves, empréstitos forzados generales; haciendo su repartimiento con proporción a la riqueza de los departamentos electivos”.

La Constitución “Libérrima” de 1893 y la reforma de 1896, promulgada por el General de División don José Santos Zelaya López, expresaba en su Art. 82: “corresponde al Congreso las atribuciones siguientes: 5) Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes; 26) Imponer contribuciones”. Posteriormente, la Constitución “Autocrática” de 1905, establecía en su Art. 62, que le corresponde a la Asamblea Legislativa, las atribuciones siguientes: “5) Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes; 26) Imponer contribuciones”.

Enrique Flores Valeriano, hondureño, en su obra: “El Impuesto sobre la Renta: Doctrina, Legislación y Práctica” nos dice: “serán fuentes del Derecho Tributario las siguientes: La Constitución de la República, las Leyes Ordinarias y los Decretos – Leyes, todas las cuales pueden quedar comprendidas bajo la denominación común de la ley; los Tratados Internacionales; la Costumbre, la Jurisprudencia y la Doctrina; éstas tres últimas con reservas”.

1. Las disposiciones constitucionales

Como lo hemos expresado anteriormente, la “Ley Fundamental” es la base jurídica del Derecho Fiscal. El Art. 182 de la Constitución Política establece que “la Constitución Política es la Carta Fundamental de la República; las demás leyes están subordinadas a ella. No tendrán valor alguno las leyes, tratados, órdenes o disposiciones que se le opongan o alteren sus disposiciones”.

Y el Art. 183 de la Constitución dice: “Ningún poder del Estado, organismos de Gobierno o funcionario tendrá otra autoridad, facultad o jurisdicción que las que le confiere la Constitución Política y las Leyes de la República”.

En el caso particular, de Nicaragua, tiene el Presidente de la República, entre algunas de las atribuciones constitucionales las siguientes: “1) Cumplir y hacer cumplir la Constitución Política y las leyes; 4) Dictar Decretos Ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter fiscal y administrativo; 8) Dirigir las relaciones internacionales de la República, celebrar los Tratados, Convenios y Acuerdos Internacionales y nombrar a los Jefes de Misiones Diplomáticas; 10) Reglamentar las leyes; y 13) Dirigir la economía del país, determinar la política y los programas económico-sociales”. Todas las atribuciones enumeradas anteriormente están relacionadas con el Derecho Fiscal nicaragüense (Art. 150 Cn).

Jorge Carpizo, en su obra “El Presidencialismo Mexicano”, dice: “Hoy en día no causa ninguna sorpresa de que, en la inmensa mayoría de los países el Ejecutivo legisla. En México el Poder Ejecutivo solo tiene facultades legislativas en los casos en que expresamente lo faculta para ello la Constitución”. En Nicaragua la facultad de establecer tributos es competencia del Poder Legislativo y la institución encargada de su aplicación es la Dirección General de Ingresos. (Art. 27 Cn y Art. 1 LCDI).

2. Los Tratados Internacionales o Regionales

Los convenios internacionales firmados por el Poder Ejecutivo, conforme la Constitución Política, aprobados por el Poder Legislativo, publicados en “La Gaceta”, Diario Oficial y verificado el canje o depósito en los organismos internacionales correspondientes, son instrumentos legales obligatorios, de aplicación nacional y son, por consiguiente, fuente del Derecho Fiscal nicaragüense, en su caso.

El Título Preliminar del “Código Civil de Nicaragua” expresa: “La aplicación de leyes extranjeras en los casos en que este Código lo autoriza, nunca tendrá lugar sino a solicitud de parte interesada, a cuyo cargo será la prueba de la existencia de dichas leyes. Exceptuándose las leyes extranjeras que se hicieran obligatorias en la República en virtud de Tratados o por leyes especiales”.

En el Mercado Común Centroamericano se dieron innumerables leyes de aplicación nacional; algunas son disposiciones fiscales; como el “Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial”. También en las Cartas Constitutivas de la Organización de Estados Americanos y de las Naciones Unidas se encuentran normas de carácter fiscal. Así mismo, en los Tratados bilaterales de comercio, suscritos antes y posteriormente al fracaso del Mercomun, hay preceptos fiscales.

El Art. 144 de la Constitución Política de El Salvador dice: “Los Tratados Internacionales celebrados entre El Salvador con otros Estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia conforme a las disposiciones del mismo Tratado y de esta Constitución. La ley no podrá modificar o derogar lo acordado en un Tratado vigente para El Salvador. En caso de conflicto entre el Tratado y la Ley, prevalecerá el Tratado”.

Y la “Constitución de la República de Honduras”, de 1982, expresa en su Art. 18 que: “En caso de conflicto entre el Tratado o Convención y la Ley, procederá el primero”.

Según Manuel Ossorio los “tratados internacionales revisten múltiples formas y son los denominados convenios, convenciones, acuerdos, actas, protocolos adicionales, pactos, concordatos, modus vivendi y declaraciones”.

“Se llaman Tratados - contratos los que regulan materias que afectan directamente a las partes intervinientes, como los relativos a límites, alianzas y relaciones comerciales”.

3. Las leyes

Según Manuel Ossorio “constituye la Ley una de las fuentes, tal vez, la principal, del Derecho. En sentido amplio, se entiende por ley toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinado tiempo y lugar. Dentro de esa idea, sería ley todo precepto dictado por autoridad competente, mandando o prohibiendo una cosa en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados”. La Ley debe ser: justa, auténtica, general y obligatoria.

“La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescriptiva por la Constitución, manda, prohíbe o permite”. (Art. 1 del “Código Civil hondureño”. Las leyes fiscales son imperativas, prohibitivas y permisivas.

Como hemos visto anteriormente, “la ley es la fuente única de la obligación tributaria. La ley se materializa en un crédito del Estado con respecto al contribuyente”. La doctrina alemana expresa que: “la deuda impositiva nace al producirse la situación de un hecho que según la ley, da lugar al impuesto”.

La “Legislación Tributaria Común” en su Art. 5 expresa: “Crédito fiscal es el derecho que tiene el fisco a una prestación en dinero o en especie que le deben en virtud de un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento.” En otras palabras, que estos tributos sean producto de una ley expresa.

El Título Preliminar del “Código Civil nicaragüense” dice: “la ley no obliga sino en virtud de su formal publicación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticias de ella”.

Hay algunos autores que agregan los Decretos Ley y el Decreto Delegado. Pero los Decretos son disposiciones generales que se emiten tanto en la esfera administrativa como en la legislativa; en cambio, las leyes son actos privativos del Poder Legislativo.

El autor Enrique Flores Valeriano expone varios criterios interesantes en relación a los Decretos – Leyes; y dice: “Los Decretos-Leyes surgen como distintivo de regímenes de facto, aparecidos tras un golpe de estado, cuando se violenta o rompe la vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es ejercida por un Congreso Ordinario o Asamblea, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno, según sea, unipersonal o colegiado el Órgano que detente o concentra los poderes públicos. Decreto-Ley es una rara conjunción de dos palabras que expresan conceptos a veces iguales y en otras oportunidades diferentes”.

El argentino Manuel Andreozzi en su obra titulada “Derecho Tributario Argentino”, nos expresa sobre el particular lo siguiente: “Son dos condiciones las que lo explican: Necesidad y Urgencia: los Gobiernos de facto solo tienen capacidad para cumplir la función administrativa y no para sustituir el sistema de normas, a menos que se encuentren frente a necesidades de hecho de carácter vital para la vida del Estado y de evidente urgencia”. “Los Decretos-Leyes deben tener como término de vida el mismo de las circunstancias político-sociales que les dieron origen y en virtud de los cuales se justifica”.

En caso de que estos Decretos-Leyes sean vitales para el interés del país se recurre generalmente a la posterior ratificación por el Congreso o Asamblea Nacional; una vez que éstos sean electos por el voto popular.

Algunos autores italianos hablan que: “las normas tributarias pueden tener como fuente de producción otros actos normativos con fuerza de ley, en los límites fijados en la Carta Constitucional. Tales actos son los Decretos Legislativos y los Decretos – Ley. Los primeros, Decretos Legislativos, emanan del Gobierno como consecuencia de una delegación de las Cámaras y el Decreto-Ley puede emanar del gobierno cuando éste, en casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, adopta bajo su responsabilidad medidas provisionales con fuerza de ley; ellos también naturalmente con fuerza de ley”. “El Decreto-Ley es frecuentemente usado para dictar medidas fiscales urgentes y en los cuales es necesario proceder con especial celeridad para conseguir determinados efectos (los llamados “Decretos Cerrojos”). Aquél debe ser presentado a las Cámaras aunque estén disueltos para su conversión en Ley”.

El “Gobierno de Reconstrucción Nacional” a raíz del triunfo de la Revolución de 1979, en su “Estatuto Fundamental de Gobierno”, expresa en su Art. 13, lo siguiente: “las facultades del Poder Legislativo correspondientes a la Junta de Gobierno se ejercerán por medio de leyes promulgadas en forma que se

acordare de manera general”. Sin embargo, todas las disposiciones legales posteriores al Estatuto Fundamental reciben el nombre de Decretos.

Antes de la reforma constitucional de 1995 se le otorgó al Poder Legislativo la atribución de: “1) elaborar y aprobar las leyes y decretos, así como reformar y derogar las existentes”. Y el Art. 150. de la Constitución Política en su acápite 4), que se refería a las atribuciones del Presidente de la República decía: “Dictar Decretos Ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter fiscal y administrativo”.

La Constitución Política, es en sentido formal, el código político en que el pueblo, por medio de sus representantes, por él, libremente elegidos, fija por escrito los principios fundamentales de su organización y, especialmente, los relativos a las libertades políticas del pueblo.

4. El reglamento

El Estado y los entes públicos pueden (para concretar y pormenorizar más su propia actividad institucional dentro de la Constitución, las Leyes Constitucionales y las Ordinarias), dictar normas reglamentarias. El ejercicio de tal potestad es necesario para permitir la actuación y práctica del precepto emanado del legislador en cuanto es igualmente necesario para la aplicación de la norma legal. El reglamento es una institución típica del Derecho Administrativo.

En algunos países estos reglamentos deben tener la forma de decretos del Presidente de la República, aprobados por el Consejo de Ministros y por el Congreso Nacional. Sin embargo, se puede dar el caso de que la ley prevea que el Reglamento deba dictarse por el Ministerio competente en su ramo, como ocurre en Nicaragua, que es dictado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La diferencia entre la ley y el reglamento es la siguiente: la primera es emitida por el Poder Legislativo y el segundo dictado por el Poder Ejecutivo.

Para el autor Flores Valeriano “El Reglamento por sí sólo no es fuente de Derecho, sino fuente de interpretación de la ley”. “Los Reglamentos no pueden ser sino la expresión y el desarrollo de las leyes respectivas”.

La Constitución Política reformada en 1995, le otorga al Presidente de la República la facultad de: “10) Reglamentar las leyes que lo requieran, en un plazo no mayor de sesenta días”. (Art. 150).

La “Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos” nos dice que la Dirección General “tendrá a su cargo la aplicación de las leyes, reglamentos, actos y disposiciones que crean, establezcan y regulan una fuente de ingresos para el Estado”. (Art. 2).

También se ha facultado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para dictar “Acuerdos Ministeriales” con fuerza de ley, previa autorización del Presidente de la República que generalmente reforman leyes o reglamentos.

Los reglamentos ejecutivos o de ejecución son “los que dicta la administración pública, por medio de los entes que la componen, a fin de reglamentar las disposiciones de una ley, para posibilitar su ejecución o aplicación”.

5. Circulares

El Art. 115 de la “Constitución Política nicaragüense” de 1987, impide en materia tributaria toda relevancia al uso, también en lo relativo a aquella materia en la que la ley no dispone, cuando dice: “los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías de los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”.

El Art. 3 de la “Legislación Tributaria Común” expresa: “todo impuesto o derecho debe estar expresamente establecido por la Ley, en consecuencia ninguna carga positiva puede aplicarse por analogía”.

Autores italianos afirman sobre las circulares lo siguiente: “la administración pública disciplina su propia actividad dictando a sus órganos las necesarias instrucciones para la aplicación de las leyes y de los reglamentos por medio de circulares que frecuentemente contienen y especialmente en materia tributaria, verdaderas y propias normas reglamentarias; y estos van en contra de los principios generales en esa materia”. Las circulares no solo no pueden contener disposiciones normativas que deroguen normas legales o reglamentarias, sino también normas reglamentarias ejecutivas propiamente dichas y, por tanto, vinculantes para todos los sujetos además de para la administración pública.

En algunos países, se han hecho uso de circulares para exonerar a individuos y entidades eclesiásticas de “Impuestos sobre la Renta” y de “Impuestos sobre el Patrimonio Neto”.

Las circulares deben referirse a las modalidades de aplicación de la norma, tanto en la interpretación de la norma como en la elección concreta de criterios de liquidación y de valorización de los hechos y van dirigidos de los órganos superiores a los inferiores.

En Nicaragua las circulares se llaman “Disposiciones Administrativas” y son firmadas generalmente, por el Director General de Ingresos. No se publican en “La Gaceta”, Diario Oficial, en México si se publican.

6. La costumbre

Es indudablemente una fuente fundamental del derecho en aquellos países de legislación no escrita, donde rige la Common Wealth Británica, pero de ninguna manera en Nicaragua, lo que significa que la costumbre carece del concepto de fuente del Derecho Fiscal nicaragüense.

La costumbre es un hábito adquirido por la repetición de actos de la misma especie. También se define como las que se establecen en materias no reguladas sobre aspectos no previstos por las leyes.

7. La jurisprudencia

El Código Civil argentino señala “que los usos y la costumbre no pueden crear derechos sino cuando las leyes se refieren a ellos o en situaciones no reguladas legalmente”.

Por las mismas razones arriba apuntadas, y que se refieren al uso y a la costumbre, tampoco podemos afirmar que la jurisprudencia es fuente del Derecho Fiscal. En cambio en los países anglosajones, sí la jurisprudencia constituye un vehículo propio e indispensable para crear reglas de derecho, en ausencia de leyes dictadas por el legislador con carácter obligatorio, o sea que las normas se obtienen en base de sentencias que emiten los Tribunales de Justicia.

En Nicaragua, no tenemos actualmente Tribunales de lo Contencioso Administrativo, ante los cuales las controversias tributarias pueden someterse al conocimiento de organismos de jurisdicción administrativa. “Literal 4), de la Constitución Política reformada”.

“La Ley Constitutiva de la Dirección General de Ingresos” nos habla de la Asesoría del Ministerio de Finanzas en sus Artos. 9 y 10, cuando se establece el trámite procesal administrativo, de todas las resoluciones del Director General de Ingresos referentes a la determinación y liquidación de impuestos, o a las sanciones respectivas, por lo que afirmamos que no

se puede considerar a la jurisprudencia como fuente del Derecho Fiscal, mientras no tengamos funcionando verdaderos Tribunales de lo Contencioso Administrativo.

La jurisprudencia es en algunos países una ciencia del derecho. En términos más concretos y corrientes, se entiende por jurisprudencia la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción. La jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada.

8. La doctrina

En materia fiscal, la doctrina es un elemento útil y conveniente para fijar la interpretación de las normas. Podemos decir que ninguna otra disciplina ha desempeñado un papel tan importante y constructivo. En el Derecho Fiscal la doctrina ha aportado las bases de ésta.

En Nicaragua hay inexistencia de trabajos teóricos y prácticos sobre temas Tributarios; en cambio, hay una variada bibliografía de autores extranjeros que ayudan a comprender la ciencia tributaria.

Resumiendo, podemos afirmar, sin lugar a dudas, y basados en lo establecido en la Constitución Política vigente, que en el sistema tributario, la ley es la fuente primaria y en consecuencia “Ninguna prestación coactiva tributaria puede ser impuesta sino en base de una ley”.

La doctrina fiscal es el conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legislados, tiene importancia como fuente mediata del derecho, ya que el prestigio y la autoridad de los destacados juristas inciden a menudo sobre la labor del legislador e incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes.

VII. Divisiones del Derecho Fiscal

El Derecho Fiscal se divide en: Derecho Fiscal Sustantivo y Derecho Fiscal Formal.

1. Derecho Fiscal sustantivo

Se llama Derecho Fiscal sustantivo o material “al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción del crédito fiscal

y los supuestos que originan el mismo, esto es la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el Tributo”.

2. Derecho Fiscal formal

El Derecho Fiscal formal es “el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad de la rama de la administración pública que tiene encomendada la recaudación de los tributos”.

La afirmación anterior está plasmada en el Art. 2 del “Código de Normas y Procedimientos Tributarios”, de la República de Costa Rica. En cambio no encontramos en nuestra legislación una disposición que exprese taxativamente como se divide el Derecho Fiscal.

VIII. Principios constitucionales de la tributación

Los principios constitucionales de la tributación los tenemos expresados en las constituciones políticas y en consecuencia en las leyes fiscales. Estos principios son los siguientes: 1. Legalidad; 2. Igualdad; 3. Generalidad, y 4. Respeto a la propiedad privada. Comenzaremos, pues, a explicar cada uno de ellos:

1. Legalidad

Las leyes de carácter fiscal deben ser creadas por el Poder Legislativo, promulgados por el Poder Ejecutivo y publicadas en “La Gaceta”, Diario Oficial; para que surta sus efectos legales y sean por lo tanto leyes de la República, con plena vigencia.

En la Constitución Política de Nicaragua de 1974 le correspondía al Congreso, en Cámaras separadas, la atribución de “Establecer ingresos fiscales y fijar los gastos de administración”. (Art. 148 Cn, inc. 9).

La Constitución Política de la República de Costa Rica, del 7 de noviembre de 1949, nos dice que corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales”. (Art. 121, num. 13).

La Constitución Política de la República de El Salvador expresa, en su Art. 231, lo siguiente: “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinados

inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles”.

Y la Constitución Política de la República de Panamá de 1972, nos señala lo siguiente: “nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes”. (Art. 48).

La Constitución Política conocida como “Liberrima” de 1893 y la reforma de 1896, promulgada por el General de División don José Santos Zelaya, expresaba en su Art. 82: “corresponde al Congreso las atribuciones siguientes: 5) Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes; 26) Imponer contribuciones”. Posteriormente, la Constitución “Autocrática” de 1905, establecía en su Art. 62, que le “corresponden a la Asamblea Legislativa, las atribuciones siguientes: 5) Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes; 26) Imponer contribuciones”. Posteriormente la Constitución “Autocrática” de 1905, establecía en su Art. 62, que le “corresponde a la Asamblea Legislativa las atribuciones siguientes: 5) Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes, y 23) Imponer contribuciones”.

El Art. 114 de la Constitución Política y su reforma de 1995, nos dice: “corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional, la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos”.

La Constitución Política de los Estados Unidos de América, faculta al Congreso para “fijar y recaudar contribución, derechos, impuestos y arbitrios, a fin de pagar las deudas y atender a la defensa común y al bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y arbitrios serán uniformes en todos los Estados Unidos”. (Sección 8, num. 1).

Como decíamos anteriormente, este principio de legalidad tiene su origen en Inglaterra. El conocido profesor de Derecho Constitucional, Manuel Fraga Iribarve, en su libro titulado “el Parlamento Británico”, dice: “Ricardo I. Corazón de León (1169 – 1199), dejó un gran nombre a los poetas; pero debilitó el reino de sus empresas y dejó por sucesor a su débil hermano Juan sin Tierra (1199 – 1216). De este Rey sin fuerza ni prestigio obtuvieron los barones ingleses la famosa Magna Carta, que el Rey firmó en las praderas de Runnymede. La Magna Carta señala, simplemente, uno de los varios fracasos del intento de establecer en Inglaterra una Monarquía fuerte”. Los barones, que no deseaban pagar impuestos, ni servir militarmente, hicieron que la Corona perdiera la facultad de decretar impuestos. Posteriormente, la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, como ya lo hemos

comentado, confirmó la potestad del Poder Legislativo de legislar en materia fiscal.

Guliani Fonrouge dice: “es indudable que hay una crisis general del principio y una prueba de ella está en el desvío del poder de tributar, en forma directa por medios indirectos, como vimos al tratar ese tema y la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo con ocasión del poder de eximir, que pone de manifiesto una inexplicable política parlamentaria de abdicación de derechos, sin advertir que así labraba su ruina y con ella, la del régimen representativo republicano de gobierno”.

2. Igualdad

El artículo 6 de la “Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789”, señalaría el camino: “La Ley es la expresión de la voluntad general que todos los ciudadanos tienen derecho a participar personalmente o a través de sus representantes en su formación. Debe ser la misma para todos, tanto se protege como se castiga. Todos los ciudadanos, al ser iguales ante sus ojos, son igualmente admisibles a todas las dignidades, cargos y empleos públicos, según su capacidad y sin otra distinción que la de sus virtudes y talentos”. Desde entonces aunque de forma más escueta y menos acertada, la igualdad constitucional ha sido definida como “igualdad ante la ley”. Así lo hace concretamente la Constitución española, cuyo artículo 14 empieza con las siguientes palabras: “Los españoles son iguales ante la ley”. Los autores españoles afirman que “no es verdad que los ciudadanos, sean iguales ante la ley somos iguales ante la Constitución, pero no ante la ley”.

La Constitución Política de 1974, prescribía lo siguiente: “todos los nicaragüenses son iguales ante la ley. En Nicaragua no se reconoce privilegios por razón de nacimiento, condición social o raza, ni por otra causa que no sea la capacidad o la virtud”. (Art. 37).

El Art. 128, de la Constitución Política vigente, señala que “no hay privilegios personales en materia de impuestos y demás cargas públicas. Los impuestos se establecerán en forma proporcional y progresiva, tomando en cuenta la capacidad tributaria de los contribuyentes. El sistema tributario deberá orientarse hacia la imposición directa”.

En el “Programa de Gobierno de Reconstrucción Nacional de 1979” se aconsejaba el: “asegurar la equidad de la carga tributaria y terminar con las arbitrariedades y evasión en la recaudación de los impuestos”.

El “Estatuto Fundamental de Gobierno” expresaba en su Art. 7) que “se establecerá la igualdad incondicional de todos los nicaragüenses”. (20 de julio de 1979). Y el “Estatuto sobre Derechos y Garantías de los nicaragüenses” decía en su Art. 3) que “todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivo de nacimiento, raza, color, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o cualquier otra condición social. Es obligación del Estado remover por todos los medios a su alcance, los obstáculos que impiden de hecho la igualdad de ciudadanos y su participación en la vida política, económica y social del país”.

La Constitución Política de Costa Rica expresa que “todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”. (Art. 33).

La Constitución Política de la República de Panamá expresa: “no habrá fuero o privilegios personales, ni discriminación por razón de raza, nacimiento, clase social, religión o ideas políticas”. (Art. 19).

Y la Constitución Política de El Salvador nos señala: “todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconoce empleos ni privilegios hereditarios”. (Art. 3). Se concluye pues, que todos los hombres son iguales ante las leyes y que los impuestos tienen en mira la capacidad económica de los contribuyentes, sobre todo en los impuestos de carácter progresivo.

3. Generalidad

Este principio se deriva del anterior y significa que los tributos se aplican con generosidad y que abarcan íntegramente todas las categorías de las personas o de los bienes previstos por la ley. El gravamen se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto de impuesto.

Conviene recordar las disposiciones contenidas en la “Legislación Tributaria Común”, en sus artículos 14 y 18 que dicen lo siguiente: “a) Deudor del Crédito Fiscal es toda persona natural o jurídica que, de acuerdo con la ley está obligado al pago de una prestación a favor del fisco”; y “b) El crédito fiscal nace tan pronto como se realizan actos o surgen situaciones jurídicas, que de acuerdo con la ley, causan impuestos, derechos, productos o aprovechamientos”.

Es muy significativo el Art. 18 de la Constitución Política de Costa Rica, cuando establece: “los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”.

4. Respeto a la propiedad privada

La Constitución Política de Panamá, en su Art. 30, dice: “no hay pena de muerte, de expatriación, ni confiscación de bienes” y el Art. 44 expresa que: “se garantiza la propiedad privada adquirida con arreglo a la ley por personas jurídicas o naturales”. El Art. 22) de la Constitución de El Salvador contempla: “toda persona tiene derecho a disponer libremente de sus bienes conforme a la ley. La propiedad es transmisible en la forma en que determinen las leyes. Habrá libre testamentificación”.

La doctrina moderna considera, en general, que las contribuciones públicas no pueden ser confiscatorias y sienta el principio de que los tributos no deben absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Y que la imposición en época de paz no puede ser igual a la imposición en tiempo de guerra. La Constitución Política de Nicaragua del año 1858 en su Art. 77 nos señalaba que: “no puede darse leyes prescriptitas, confiscatorias, retroactivas ni contrarias a la Constitución”.

La confiscación es la acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. La confiscación ha sido históricamente una medida empleada con fines políticos por dictadores y tiranos.

IX. Jerarquía de las normas fiscales

Este tema está íntimamente ligado con el punto VI que hemos titulado “Fuentes del Derecho Fiscal”. Podríamos afirmar que la jerarquía de las normas fiscales es la siguiente:

1. La Constitución Política promulgada en 1986 y sus reformas,
2. Los Convenios Internacionales o Regionales sobre la materia fiscal; y
3. Las Leyes:
 - 3.1 De carácter general y de apoyo a la administración tributaria; como son entre otras: la “Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos” y la “Legislación Tributaria Común”; y
 - 3.2 Leyes que gravan los ingresos o la renta global; como sería: la “Ley de Impuesto sobre la Renta”; la “Ley de Rentas Presuntivas” y la “Ley de Impuestos sobre Ganancias de Capital”;
 - 3.3 Las leyes que gravan la renta acumulada; como es: la “Ley de Impuestos sobre el Patrimonio Neto”;

- 3.4 Las leyes que gravan el consumo de bienes y servicios; estos son: “la Ley de Impuesto al Valor Agregado”; y “el Impuesto Específico de Consumo”
- 3.5 Leyes que establecen tasas, derechos y otras cargas; éstas serían: “la Ley de Impuesto de Timbres”; “la Ley de Licencias Comerciales” y “Régimen de Circulación de Vehículos” y
- 3.6 Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

X. Interpretación de las leyes fiscales

Interpretar es “explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad”. (Diccionario de la Lengua Española - Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992).

Jurídicamente tiene importancia la interpretación dada a la ley por la jurisprudencia y por la doctrina, así como la que se hace de los actos jurídicos en general, ya que en ocasiones sucede que el sentido literal de los conceptos resulta dubitativo o no coincide con lo que se presume haber sido la verdadera intensión de las partes.

En el derecho en general no es fácil encontrar el método adecuado para la justa aplicación e interpretación de las disposiciones legales y la situación se vuelve más difícil en disciplinas especiales; como es el caso del Derecho Fiscal. La interpretación de la ley recibe varias denominaciones, teniendo en cuenta su procedencia. La interpretación puede ser: auténtica, usual y doctrinal.

El profesor hondureño Enrique Flores Valeriano nos expresa lo siguiente: “las leyes que dan origen a la relación jurídica tributaria tienen su propia naturaleza que es en función del fin o propósito que persiguen una política tendiente a promover el bien público. Las leyes tributarias deben interpretarse de acuerdo a su naturaleza y a sus fines. Los métodos exegéticos deberán partir de la consideración que merezca la actitud fiscal del Estado en función que se asigna al Sistema Tributario”.

El autor Giuliani Fonrouge, en su obra “Derecho Financiero”, nos expone ampliamente las clases de interpretaciones en materia fiscal y nos habla de que en caso de duda, las normas financieras deben interpretarse a favor de los particulares y que en análoga situación debe serlo favorablemente para el Estado. Y también nos dice que existe una tercera escala intermedia, aquella que rechaza la rígida y restrictiva.

Los que opinan que toda ley financiera debe interpretarse en contra del Estado, tienen su base en una enseñanza del ciudadano romano Modestino, quien en el “Digesto” lo expresaba así: “Este criterio tuvo su origen en características concretas del mundo romano, donde el tributo era considerado una carga denigrante, por ello, limitábase en su aplicación a extranjeros y vasallo; más tarde, al generalizarse y extenderse a los ciudadanos, bajo el imperio, no perdió su carácter semi-afrentoso”.

Del mismo defecto de unilateralidad, pero en sentido contrario, la otra posición mencionada nos dice que: “la función judicial debe limitarse a la aplicación con criterio favorable al fisco, de las leyes votadas por los representantes parlamentarios, como único medio de mantenerse la igualdad de los contribuyentes al evitar excepciones odiosas”. “En caso de duda la interpretación debe favorecer a la hacienda pública. Es un principio muy difundido en Derecho Público, que el interés del Estado debe prevalecer sobre el interés particular, el cual debe ser siempre subalterno y como tal sacrificado en aras de los valores más altos de la colectividad”.

Hay algunos autores que hablan de: 1. Interpretación estricta; 2. Interpretación analógica; y 3. Interpretación económica.

1. La interpretación estricta consiste en aplicar la ley únicamente a los casos previstos en la misma, descartando los métodos extensivo y analógico. El Código Civil nicaragüense en su Título Preliminar, Interpretación de la Ley XVI, dice: “ al aplicar la ley, no puede atribuirse otro sentido que el que resulta explícitamente de los términos empleados, dada la relación que entre los mismos debe existir y la interpretación del legislador”. Y los Art. 1830 y 1831 del mismo Código Civil dicen: “Art. 1830. Obligación es la relación jurídica que resulta de la ley o de dos o más voluntades concertadas, por virtud de la cual puede una persona ser compelida por otro a dar alguna cosa, a prestar un servicio o a no hacer algo”. “Art. 1831. Las obligaciones nacen de la ley o de un hecho obligatorio que puede ser lícito o ilícito. Es hecho obligatorio lícito el contrato y el cuasi-contrato; es hecho obligatorio ilícito el delito y el cuasi-delito. Las obligaciones que nacen de la ley, se expresan en ella”. Por lo que afirmamos que en los casos dudosos, en que no es posible interpretar los hechos causantes de la imposición, debe entenderse que el legislador no tuvo intención de establecer el tributo fiscal. La Constitución Política salvadoreña expresa en su Art. 8 lo siguiente: “Nadie está bligado a hacer lo que la ley no manda, ni privarse de lo que ella no prohíbe”.

2. La interpretación analógica no existe o no hay lugar a ella en materia fiscal. El Art. 3 de la Legislación Tributaria Común expresa que: “Todo

impuesto o derecho debe estar expresamente establecido por la ley y en consecuencia, ninguna carga impositiva puede aplicarse por analogía”.

3. El método de la interpretación económica de las normas fiscales es moderno y su origen se ubica en las doctrinas alemanas y suizas, y ha sido recogido por el derecho positivo de varios países.

Conviene recordar el Art. 114 de la Constitución Política vigente cuando dice: “El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas, así como las necesidades del Estado”. Además, de que “la interpretación auténtica de la ley es una de las atribuciones de la Asamblea Nacional”. (Art. 138, num. 2).

El “Código de Normas y Procedimientos Tributarios”, de la República de Costa Rica expresa una serie de normas, que se relacionan con la interpretación de las leyes fiscales. Son las siguientes:

“Art. 6.- Interpretación de las normas tributarias. Las normas se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crear tributos ni exenciones”.

“Art. 7.- Principios aplicables. En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones de este Código o de las Leyes Específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales del Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines”.

“Art. 8.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas para los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas”.

XI. Terminología

El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato en su obra titulada “Derecho Fiscal” dice lo siguiente: “La historia nos muestra que el tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político, sin embargo, el Derecho Fiscal es una disciplina joven cuyo contenido y terminología la doctrina procura conformar sólidamente.

Respecto al contenido, ya hemos dicho que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas , pero hemos de agregar que en ocasiones, también de otras ciencias ajenas, el derecho toma conceptos que le son necesarios para la regulación de las contribuciones, todo lo cual da por resultado que la terminología del Derecho Fiscal no sea original de él, sino adoptada, ya sea de alguna u otra rama del derecho o de la economía o de la contaduría o de la ingeniería (Civil, Mecánica, Química, etcétera) o, en general, de cualquier otro campo de la tecnología, pero siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adoptará los conceptos a sus finalidades, por lo tanto, no siempre respetará el significado original del concepto y así, podrá ampliarlo, restringirlo o inclusive modificarlo”.

XII. Denominación

Agrega Rodríguez Lobato que “sobre la denominación de esta rama del derecho, en la doctrina se habla de Derecho Tributario, en la Alemania, de derecho impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal”. Don Emilio Margáin indica que en México “debemos de hablar de Derecho Fiscal”.

Rodríguez Lobato dice lo siguiente: “La expresión de Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos y con la expresión derecho impositivo se denomina el sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal , por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario, Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, pudiendo en consecuencia, denominar a esta disciplina como cualquiera de ellas, aunque en México, hay que señalarlo, tradicionalmente se le ha denominado como Derecho Fiscal”.

CAPÍTULO TERCERO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS; SU SITUACIÓN ACTUAL E INSTITUCIONES FISCALES EN NICARAGUA

I. Edad media

Encontramos en la edad media ya instituida, los antecedentes remotos de nuestro sistema impositivo actual; como serían los derechos, censos y servidumbres que se percibían en aquella época y que han subsistido hasta hoy, con las modificaciones y adelantos de las ciencias de las finanzas públicas.

Pero para explicar esta situación fiscal en tiempos medievales; es necesario hablar en primer término de la organización económica y política existentes. Es la época del imperio de Carlo Magno, quien transmite la corona a su hijo Luis el Piadoso, en el Siglo V de la era cristiana, y a partir de ese reinado ocurre la desmembración del imperio y un crecimiento de poder de los grandes señores feudales, de tal forma que el rey, en algunos casos, llega a ser considerado como un hombre más, con sus poderes disminuidos.

En el siglo V desaparecen el comercio y las grandes ciudades, y la economía de tipo rural surge; lo que provoca un cambio en el sistema económico y aparece el hambre en toda Europa, debido a que el agricultor ya no produce para el consumo de las grandes ciudades, sino que únicamente para su autoconsumo.

Como una consecuencia de ese proceso económico y otras causas, en el siglo XI nos encontramos ante una Europa dividida en grandes extensiones de terrenos, sometidos al dominio de un señor feudal, teóricamente ligado a su rey; pero en la práctica totalmente independiente y en muchos casos enfrentándose a él, y al lado del señor feudal habían pequeños propietarios que disponían libremente de sus bienes.

La jerarquía social y económica era la siguiente: a) el rey; b) el señor feudal; c) el vasallo; y d) el aldeano que se dividía en dos categorías: los hombres libres y los siervos. Los vasallos debían prometer a su señor fidelidad y lealtad; en tanto que a los vasallos los hacían trabajar sus tierras, y las de su señor a los aldeanos; quienes como decíamos antes, se dividían en hombres libres, que no podían ser obligados a realizar trabajos serviles, y los siervos que sí realizaban trabajos serviles y que eran los sucesores de los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía para el señor feudal dos clases de obligaciones que cumplir: la prestación de servicios personales y la prestación económica. Podemos mencionar entre las prestaciones personales las siguientes: a) la del servicio militar; que consistía en respaldar o acudir al llamado de su señor en la guerra; b) permanecer de guardia en el castillo; c) alojar en su casa de habitación a los visitantes que estime su señor; y d) aconsejar o asesorar a su señor en sus negocios. Y entre las prestaciones económicas se pueden enumerar las siguientes: a) ayuda monetaria para pagar el rescate cuando éste caía prisionero; b) equipar al señor cuando marchaba a la guerra; c) cuando casaba a su hija; d) cuando armaba caballero a su hijo; e) cuando había cambiado de vasallo por muerte de éste; f) cuando vendía un feudo; y g) cuando heredaba el feudo a un pariente colateral.

En cuanto a los siervos; éstos tenían dos clases de obligaciones: la de prestar servicios personales y las de carácter económico. Entre los económicos podemos mencionar: a) la capitación; que era un censo que se pagaba por cabeza; b) la servidumbre matrimonial, que era un impuesto que el siervo pagaba cuando se casaba con una persona extraña al feudo; y c) la mano muerta, que era el derecho que tenía el señor para apoderarse de la herencia de su siervo cuando éstos no dejaban herederos. Y entre las personales las siguientes: a) cultivar las tierras de su señor; b) cuidar sus viñedos; c) almacenar su producción; y d) transportar la leña y los alimentos de su señor.

Entre otras obligaciones de los siervos podemos mencionar: a) el censo, que los aldeanos tenían que pagar en proporción a la extensión de su predio; b) el peso o talla, que era un pago que hacía anualmente; c) las tasas de recate, que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas obligaciones personales o económicas. Todo lo expresado se cotizaba en metálico.

Además, habían algunos cargos en especies; tales como la participación en los productos de la tierra; derechos por la venta de trigo; de carne; de las mercaderías; etc. También se exigían impuestos por cortar la leña en los bosques.

II. El sistema fiscal español en las Indias

En la América española la política general financiera de cada territorio fue regulada por la Junta Superior de la Real Hacienda, integrada por el Virrey o Gobernador; los oficiales Reales; el Juez Decano y el Fiscal de la Audiencia. Los Oficiales Reales de cada ciudad importante eran: un Tesorero; un Contador; un Factor y un Veedor.

Las cuentas se remitían periódicamente a la Casa de Contratación de Sevilla y al Consejo Supremo de las Indias. La Casa de Contratación se creó en la ciudad de Sevilla en 1509 y fue, al propio tiempo, el organismo rector del comercio con las Indias; una institución de Gobierno con atribuciones políticas, singularmente en el orden fiscal una pieza importante en la esfera de la administración de la justicia y un factor poderoso para el estudio de la geografía americana y de la ciencia de la época. Fue la sede de todo el comercio de ultramar. El Consejo Supremo de las Indias fue establecido en 1524. En sus manos estuvo todo el gobierno político y administrativo de las Indias. Tuvo jurisdicción civil y criminal en última instancia; el nombramiento de funcionarios; aprestos de flota; expediciones de descubrimientos; hacienda colonial y tratamiento de los indios.

En 1605 se establecieron tres Tribunales de Cuentas; uno en México; otro en Lima y otro en Santa Fé de Bogotá. Hubo, también un Contador Especial en La Habana y otro en Caracas.

En cuanto a los ingresos del Tesoro Real Español en las Indias, podemos mencionar:

1. Las regalías: prerrogativa particular que ejerce un Soberano en su Reino, como el acuñar monedas;
2. El tributo: impuesto que estaba obligado a pagar el indio;
3. El almorjarifazgo: que se pagaba sobre las cosas que en las Indias se importasen de Europa; así como, por los que en España se importasen de las Indias;
4. La sisa: que consistía en una rebaja a favor del Estado, que se hacía en las pesas y medidas al realizar las transacciones de mercancías y que en las Indias tuvo un carácter extraordinario, estando facultadas las autoridades para exigirlo en caso de guerra;
5. El alcabala: tributo del tanto por ciento del precio que pagaba al fisco el vendedor en el contrato de compra – venta y en el de Permuta. También era un tributo que pagaba el forastero por los géneros que vendía. Se introdujo en las Indias a finales del siglo XVI;
6. Los impuestos eclesiásticos: como los diezmos;
7. La mesada: era un impuesto que pesaba sobre los funcionarios públicos;
8. Las rentas estancadas: impuestos especiales que recaían sobre ciertos productos como: el azogue, la sal, la pimienta, los naipes y el papel sellado.
9. Entre otros ingresos de la Corona podemos mencionar: los donativos, empréstitos, embargos extraordinarios de bienes particulares enviados en los navíos de las Indias; multas, indemnizaciones que el delincuente

pagaba al Estado por algún delito, confiscaciones en contra de los enemigos de la Corona y apropiaciones de bienes en objetos arrojados por el mar, procedentes de barcos con bandera extranjera.

III. Nicaragua: Los impuestos en el siglo XIX con alusión al proceso histórico

El 30 de abril de 1838, la Asamblea Constituyente con sede en la ciudad de León, promulgó el decreto por el cual el Estado de Nicaragua se declaró como libre, soberano e independiente y posteriormente, el día 12 de noviembre del mismo año, Nicaragua promulgó su primera Constitución Política. Comienza a ser gobernada por los Supremos Directores que abarcan un período de quince años. Es en esta época donde ocurren sucesos negativos de nuestra historia patria. Nicaragua sufre agresiones de Inglaterra; somos derrotados por los ejércitos salvadoreños y hondureños; y la anarquía y el desorden imperan en nuestro país. En este período continúa vigente el sistema impositivo creado por España.

El uno de abril de 1853 es nombrado Director Supremo el General Frutos Chamorro, quien para terminar con el localismo y evitar revueltas concibe la idea de nombrar al Doctor Máximo Jeréz como Ministro de Hacienda; encargándolo pues, de las finanzas del Estado. El 22 de abril de 1854 se instala la Asamblea Constituyente en Managua y aprueba una nueva Constitución el 30 de abril de ese mismo año. En ella se declara a Nicaragua como República en lugar de Estado y a su gobernante como Presidente, en vez de Director Supremo, y se extendió el período de gobierno de dos a cuatro años. La Asamblea eligió a Don Frutos Chamorro como Presidente, dando comienzo a las reelecciones de Presidente; las que han sido nefastas para Nicaragua.

Esta reelección trae como consecuencia la Guerra Civil de 1854. El General Jeréz liderea el movimiento opositor, pero por ambiciones de mando y por la pasión política celebra un contrato con el mercenario norteamericano Byron Cole, para que éste le proporcionara 200 hombres de esa nacionalidad que pelearan al lado de los demócratas. También Jeréz firma un contrato similar, con un aventurero de apellido Fisher, quien trae a Nicaragua otros 500 hombres. Posteriormente, Cole traspasa sus derechos y privilegios al abogado - periodista William Walker, quien llega al Realejo el día 30 de junio de 1855, embarcando en el bergantín "Vesta".

Los ejércitos de Centroamérica, movidos por la situación caótica de Nicaragua intervinieron en el país. Los partidos políticos se unen en una actitud nacionalista y juntos derrotan al invasor (en varias batallas célebres;

como la de San Jacinto), quien capitula el uno de mayo de 1857. Walker es llevado a Panamá y los ejércitos centroamericanos fueron retirando paulatinamente sus tropas de Nicaragua.

Una vez que fueron expulsados los filibusteros se presentó de nuevo el problema de quién debía gobernar a Nicaragua y por un momento, el fantasma de otra guerra civil aparece en escena. En estas críticas circunstancias el General Tomás Martínez, jefe de los legitimistas y el General Máximo Jeréz, caudillo de los demócratas; en una actitud patriótica acuerdan la formación de una Junta de Gobierno, llamado también “gobierno binario”; porque ambos políticos gobiernan el país en conjunto. La Junta de Gobierno encontró las arcas del Estado vacías y cuentan que el General Martínez tuvo que sacar dinero de su bolsillo para comprar papel y otros artículos de oficina, porque no habían fondos en la Hacienda Pública. “Tanto el Gabinete como las autoridades principales de los departamentos fueron ocupadas por personas pertenecientes a los dos partidos históricos”. El ocho de noviembre de 1857 se instaló la Asamblea Constituyente y declara popularmente electo Presidente al General Tomás Martínez quien tomó posesión el 15 del mismo mes y año, dando comienzo al período de los treinta y cinco años de gobiernos conservadores con: Martínez, Guzmán, Cuadra, Chamorro, Zavala, Cárdenas, Carazo y Sacasa.

Los autores Francisco Terán y Jaime Incer Barquero en su “Geografía de Nicaragua”, editada por el Banco Central de Nicaragua en 1964; en relación con los gobiernos conservadores, afirmaban lo siguiente: “Terminada la Guerra Nacional, advino un período de paz y entendimiento, apenas turbada por asonadas de corta duración y sin graves consecuencias, durante el cual prosperaron la agricultura y algunas industrias, aumentó el comercio, se reconstruyó el ferrocarril Corinto-Granada; se tendieron líneas telegráficas y telefónicas y se organizaron flotillas en ambos lagos que facilitaron la comunicación interna”.

El historiador nicaragüense Manuel Castillo Gámez en su obra titulada “Reseña Histórica de Nicaragua”, nos relata la situación de la renta pública en el año de 1891, en la época presidencial del senador Don Ignacio Chávez, sucesor de Roberto Sacasa, quien pretendió hacerse reelegir y terminó depositando el poder por presión popular.

El estado de postración en que se hallaba el país como consecuencia de esa campaña sistemática del círculo opositor, había traído una baja considerable de la renta pública, al extremo que se hacía sumamente difícil cubrir el presupuesto y los intereses de la deuda externa, para cuyo pago estaban

comprometidas rentas del destace y otras. El gobierno, para alivio de estos males, solicitó al Poder Legislativo una disposición de urgencia, a fin de que lo autorizara como efectivamente lo hizo para elevar los derechos de aduana en la proporción que fuese necesaria para establecer el equilibrio de las rentas. Designándose un plazo de nueve meses para que comenzase a regir la nueva tarifa. Y en efecto, por decreto del 11 de diciembre de 1891, el Poder Ejecutivo dispuso que se elevaran los derechos de importación sobre las mercaderías, en un cien por ciento del calculado para cada libra de peso bruto. Las pólizas que no excedieran de doscientos pesos se pagarían en dinero el 23 por ciento calculado sobre el valor de la liquidación general de las mercaderías, de este modo se aumentaban en un 35 por ciento los derechos sobre importación de mercaderías extranjeras. El gobierno, aunque deseoso de no recargar al pueblo con los nuevos gravámenes, se veía en la necesidad de dictar esas medidas para atender a los gastos cada día mayores de la administración pública, fomentar muchas obras de progreso que el país reclama imperiosamente y atender al mandato del Poder Legislativo que disponía erogaciones de considerable cuantía. El soldado que hasta entonces solo recibía el exiguo aumento de 40 centavos diarios, recibiría en lo sucesivo 50. Aún así, esta suma era todavía muy inferior a la que, con trabajo menos rudo, recibía un jornalero de cualquier empresa agrícola o industrial.

En la misma obra nos hablan de la protesta de los caficultores nicaragüenses contra un proyecto de impuesto al café, y dice lo siguiente: "El 9 de enero de 1893 se elevó al Congreso de la República una protesta, firmada por varios caficultores managüenses, contra un proyecto de impuestos de ese grano, bajo la forma de empréstito que el Gobierno pensaba pasar al mismo Congreso, para que lo decretara de urgencia". Decían los firmantes: "Hemos leído con desaliento y gran sorpresa la carta que el Presidente de la República dirigió a algunos amigos suyos de León, publicada en uno de los periódicos semi-oficiales, en la cual se asegura que los agricultores aceptan, en calidad de empréstito, el gravamen del café, y que el Congreso lo decretará muy pronto. El señor Presidente agregaban, incurrió indudablemente en un error al hacer tal aserción, porque no sabemos quien de nosotros pudiera aceptar la injusticia que entraña ese pensamiento, pues cualquiera que fuese la forma que se diese el gravamen, ya sea empréstito o impuesto, sería impolítico, antieconómico y lo que es más, inconstitucional".

Esto se hacía sin que el Gobierno hubiese presentado iniciativa alguna a ese respecto. Y terminaban: "pero si las rentas públicas y el crédito del gobierno, que antes bastaban para todo, son hoy insuficientes para los gastos públicos. ¿En qué razón de justicia y equidad pudiera fundarse para

llenar este déficit, etc.? Se comprende la insidia de semejante exposición de un grupo de productores; que durante tanto tiempo habían gozado del favor oficial, con firmas, y protección de todo género y que en ese momento de necesidad para su favorecedor, se negaban a servirle, aún en la forma menos onerosa para ellos. El café había adquirido gran precio en los mercados extranjeros, y su cultivo se había extendido en el país, gracias a las grandes facilidades y apoyo decidido que le habían dado los gobiernos. Era muy justo, por consiguiente, que en momentos de crisis y como una pequeña compensación a los sacrificios a favor de esos gremios se había impuesto el Estado; le correspondiese en alguna forma, en beneficio de toda la nación. Pero ya no se ve, por todas partes reinaba la ingratitud y la inconsistencia contra un gobierno conciliador y progresista. Más la situación económica, no obstante los trabajos en contra de los enemigos, se mejoraba a los ojos vistas, pues poco a poco se recibió aviso de que los bonos del empréstito de Nicaragua se cotizaba en la Bolsa de Londres al 91 – 96 por ciento. Solo Chile aparecía a la par de nosotros como uno de los pocos estados que pagaban religiosamente el interés semestral de sus empréstitos. Los demás cotizaban a un tipo inferior”.

Más adelante nos enseñan como se le permitió legislar al Poder Ejecutivo, en receso del Congreso, en el ramo de Hacienda; y lo relatan de la forma siguiente: “Ese mismo día se emitieron tres acuerdos importantes, por el primero se creó un solo Administrador de Rentas y Licores para toda la República; por el segundo se designó subsecretario de Relaciones Exteriores al respetado periodista y poeta Román Montoya Rivas, y por el tercero se designó Ministro Plenipotenciario de Nicaragua en El Salvador al Dr. Gustavo Guzmán, sujeto de grandes capacidades y el cual había prestado excelentes servicios a la causa liberal. Luego se envió una exposición a la Asamblea, en la cual se hacía presente que elementos adversos habían fraguado un complot revolucionario, que tenía ramificaciones en todo el país. Pedía asimismo, que decretara las providencias necesarias para que el orden público no se alterara. La Cámara designó una Comisión de su seno, compuesta por los Diputados Adolfo Altamirano y Tomás Guzmán, para que examinara el proceso seguido por las autoridades y emitiese su dictámen. El 22 la Comisión anunció que efectivamente se había tratado de subvertir el orden público y que las pruebas eran concluyentes. La Comisión anunció que efectivamente se había tratado de subvertir el orden público y que las pruebas eran concluyentes. La Asamblea decretó entonces la suspensión de las garantías individuales y concedió facultades omnímodas al Poder Ejecutivo para que procediera eficazmente en caso de emergencia. También se le permitió legislar, en receso del Congreso, en los ramos de Hacienda, Guerra y Gobernación. Díjose que el General Manuel

Rivas y Don Alejandro Cantón aparecían comprometidos en el complot y que habían sido expatriados por el Gobierno; más el Diario Oficial explicó que solamente había sido atrapado en flagrante delito, pero no se había dictado ninguna providencia en contra suya. La oposición clamó entonces encarcelar y perseguir a los conservadores. Sea lo que fuere, la Junta quedó investida desde entonces de un poder dictatorial que las circunstancias hacían justificables y necesario. Mientras tanto el Vicario de León, señor Villamil, envió una comunicación a la Asamblea, pidiendo que la nueva Constitución se elaborase respetando los derechos de la Iglesia Católica, Apostólica y Romana. Otro tanto hicieron el Obispo, el Cabildo Eclesiástico y la Unión Católica de Masaya. Al mismo tiempo solicitaba la curia que se permitiese en el recinto de sesiones a dos comisiones eclesiásticas, con voz y voto en las deliberaciones, a favor de la Iglesia Católica, siempre que se tratase de materias religiosas. Contestárosle negándose a lo solicitado, en atención a que tal derecho corresponde solamente a los representantes del pueblo. Como se ve, el Clero tomaba sus medidas para no ser desplazado en lo que llamaban derechos ineludibles de la Iglesia Católica”.

Roberto Sacasa de quien se dijo había depositado temporalmente el poder en el senador Ignacio Chávez, se hace elegir nuevamente presidente y asume el Poder el uno de marzo de 1891. Estalla la revolución liberal el 28 de abril de 1893 y obliga a capitular a Sacasa. Se forma una Junta de Gobierno que la encabeza Don Fernando Sánchez. El 11 de julio de 1893 la revolución organiza otra Junta de Gobierno compuesta por José Santos Zelaya, como Presidente y Pedro Balladares, Anastasio J. Ortiz y Francisco Baca hijo, de acuerdo con el pacto de Momotombo.

De acuerdo con el pacto del 30 de julio celebrado entre el régimen caído y el de la revolución liberal se convoca al pueblo para una Constituyente, que se instala el 15 de septiembre de 1893 y quien nombra Presidente de la República a José Santos Zelaya y Vicepresidente a Anastasio J. Ortiz, para mientras era sancionada la Constitución Política de la República.

El seis de octubre de 1894, se establece en la República la “contribución directa sobre el capital”, en proporción a la renta media anual que cada especie de capital produzca. El gravamen es del uno al cinco por mil al año. Los capitales que no excedan de 3,000 pesos no podrán ser gravados por la contribución directa general y las fincas cuyos frutos o productos industriales que ya están gravados por otros impuestos, no podrán serlo por la contribución directa.

En “La Gaceta”, Diario Oficial del 31 de marzo de 1894, se publica un decreto de carácter fiscal y en su considerando se decía: “que el sistema de

renta fiscal que actualmente rige en el país, es relativamente más gravoso para las clases pobres y tienen los demás defectos propios del impuesto indirecto que le sirve de base por medio del impuesto directo proporcionado al capital y a la renta”. Y decía en su articulado que: “todo propietario de bienes existentes en Nicaragua, sea Nacionales o extranjeros, están obligados a presentar ante el Alcalde de su domicilio una declaración escrita y jurada del capital bruto que posea. Esta declaración debía estar en poder de los Alcaldes antes del 30 de abril próximo y afecta a las fincas rústicas; fincas urbanas y negocios de comercio.

En caso de menores, ausentes, mujeres casadas y de incapacitados; las declaraciones debían ser presentadas por sus respectivos tutores. A más tardar, el 30 de abril, los Prefectos debían nombrar una comisión para revisar las declaraciones compuestas por un regidor municipal y dos vecinos del lugar”.

Posteriormente, en “La Gaceta” Diario Oficial No. 315 del 28 de noviembre de 1895, aparece publicado el Reglamento a la percepción del Impuesto Directo sobre el Capital. En él se estipulaba que se pagara lo siguiente: 3 por millar los dueños de casas urbanas, solares vacíos y tierras seriales; 4 por millar de todas las industrias, los potreros de repasto y la ganadería; 5 por millar el dinero, las acciones, documentos de valor, las empresas de minas, vapores, ferrocarriles y muelles, las haciendas de cacao y caña, cortes de madera, las mercaderías y negocios de banano y de comercio en general. Y que la Declaración debía presentarse en todo el mes de octubre de cada año.

En “La Gaceta”, Diario Oficial No. 359 del 19 de enero de 1896, se declara “libre de impuestos desde la presente cosecha, la siembra del tabaco”.

IV. Los impuestos en el siglo XX

Ricardo Páiz Castillo en su obra titulada; “Historia de Nicaragua”, expresa en lo relacionado con la caída de Zelaya, lo siguiente: “El dilatado continuismo del General Zelaya López, con sus frecuentes violaciones de la Constitución y de las leyes, que mantuvo el país sin libertad de pensamiento, de elecciones, de reunión, el encarcelamiento de sus adversarios políticos, las torturas, expatriaciones, los monopolios, las concesiones de terrenos a compañías o personas extranjeras, o a nicaragüenses amigos del dictador, dieron ocasión a que sus enemigos políticos se mantuvieran en constante rebelión contra el régimen. Todas estas protestas armadas, como lo hemos visto anteriormente, fueron dominadas por el General Zelaya”.

Dos hechos dan al traste con la presidencia de Zelaya: a) el 11 de octubre de 1908, el Gobernador de la Costa Atlántica, el General Juan J. Estrada, de acuerdo con liberales y conservadores se insurreccionó contra el gobierno; y b) el caso de los norteamericanos Le Roy Cannon y Leonard Gross quienes al servicio de la revolución, intentaron volar con dinamita uno de los vapores del río que llevaba tropas del Gobierno. Sorprendidos *in fraganti* fueron hechos prisioneros, juzgados sumariamente, condenados a muerte y fusilados. Este hecho ocasionó que el Secretario de Estado de los Estados Unidos de América, señor Philander C. Knox enviara una nota el 2 de diciembre de 1908 y que ese país rompiera relaciones con Nicaragua. Zelaya solicitó el envío de una comisión que investigara los hechos. Los Estados Unidos no prestaron oídos a dicha solicitud. En vista del estado de las cosas el General Zelaya renunció al poder el 21 de septiembre de 1909 y le sucede el Doctor José Madriz.

El Gobierno de José Madriz llega hasta que entró triunfante en Managua el General Juan J. Estrada el 22 de agosto de 1910. Con el fin de lograr el reconocimiento del Presidente Estrada, el representante de la Revolución en Washington, Salvador Castillo, hizo saber al Departamento de Estado que se convocaría al pueblo a una Constituyente, y que se trataría de rehabilitar la hacienda pública, para reestructurar la deuda nacional y que para tal efecto, solicitaría un crédito en los Estados Unidos de América, con garantía de las aduanas del país y que Managua enviaría una comisión para llenar las formalidades del convenio respectivo entre ambos países. Las condiciones a que llegaron los dos Gobiernos están consignadas en los Pactos Dawson.

La Asamblea Nacional Constituyente se instaló en Managua en diciembre de 1910 y confirma al General Juan J. Estrada como Presidente y a Don Adolfo Díaz como Vicepresidente, para un período de dos años. Por fricciones con el ejército que era dominado por los Conservadores, el presidente Estrada renunció en su Vicepresidente Don Adolfo Díaz, quien completó el período de cuatro años que terminó el uno de enero de 1917. Durante la administración del Presidente Díaz se promulgó la “Ley del Impuesto Directo sobre el Capital”, de fecha 24 de noviembre de 1914. Este impuesto recaerá sobre todos los bienes o negocios situados en la República, aunque sus propietarios sean nacionales o extranjeros, personas naturales o jurídicas, y aunque no residan en el país. El impuesto es anual y de cinco por millar, pagaderos por trimestres adelantados. El año a que esta Ley se refiere, es el año común del primero de enero al 31 de diciembre. El impuesto se detallará sobre el capital neto de la persona que ha de pagarlo y se entiende como capital neto, el valor de las propiedades muebles e inmuebles; dinero, crédito, acciones; y derechos cobrables del contribuyente, a partir de enero

de 1915. Y quedarán exentos del pago los capitales menores de C\$3,000.00 córdobas.

Ya al concluir el período de mando del Presidente Díaz Resinos se practicaron elecciones y resultó ganador el General Emiliano Chamorro Vargas, quien tomó posesión el primero de enero de 1917. En vista de la situación económica del país, en octubre de 1917, el Agente Financiero de Nicaragua en los Estados Unidos celebró tres negociaciones para garantizar a los acreedores existentes de Nicaragua, conociéndose dicho convenio como Plan Lansing. Dicho plan establecía el control de las principales rentas del Estado; el Banco Nacional de Nicaragua, le dio incorporado, las funciones de depositario de los fondos del Gobierno; y al Recaudador General de Aduanas el derecho de recaudar las rentas internas cuando éstas no llenasen una cantidad señalada. También reglamentó el empleo del superávit. Con el Plan Lansing el Gobierno de Nicaragua aprobó los contratos con los tenedores de bonos extranjeros de Londres y con los banqueros de New York. Se estableció la Alta Comisión que administró el servicio de los bonos aduaneros garantizados. El Gobierno fue sometido a una estricta economía y el país mejoró notablemente su situación económica y se logró emprender la construcción de las primeras carreteras de Nicaragua. Para favorecer la institución pública se creó el impuesto llamado “Tasita”.

En “La Gaceta”, Diario Oficial No. 154 del 14 de junio de 1917, se dictó un Decreto Legislativo que expresaba: “los Notarios y los Jueces no autorizarán escrituras en que se hipoteque o se transfieran el dominio de bienes inmuebles o se constituyan derechos reales sobre los mismos, mientras no se les muestre constancia de la Oficina de Negocios de Impuesto Directo de que la propiedad que es objeto del contrato ha sido declarada en el año respectivo y no se le presente, además, por el interesado, el último recibo del impuesto de que habla la ley del 18 de marzo del corriente año, haya debido recoger o constatar de que está exenta de pago. Los cartularios darán fe en la escritura de haber tenido a la vista tales documentos y los Registradores Públicos no las inscribirán si en ellas no se han observado las prescripciones de este artículo”.

El primero de enero de 1933 asumió el cargo de Presidente de la República, el Doctor Juan Bautista Sacasa, después de haber derrotado al candidato conservador Adolfo Díaz Sacasa se ve obligado, posteriormente, a renunciar al poder por el Jefe Director de la Guardia Nacional, Anastasio Somoza García, el 31 de mayo de 1936. Le sucede temporalmente en la presidencia Carlos Brenes Jarquín y bajo su mandato se practicaron elecciones, resultando de ellas la ascensión a la presidencia de Somoza García; quien

tomó posesión el primero de enero de 1937; dando comienzo así a la llamada “Dinastía de los Somoza”.

Por Ley del 14 de diciembre de 1939, se publica el Decreto No. 48, “Ley de Impuesto Directo sobre el Capital”. En el que están obligados a pagar impuesto, los propietarios de toda clase de bienes o negocios, situados dentro del territorio de la República, sean propietarios nacionales o extranjeros, personas naturales o jurídicas, residentes o no en el país. El impuesto es anual y se pagará por trimestres vencidos y el gravamen es del 5 por mil, sobre el capital imponible. El impuesto se calculará sobre el capital neto de las personas obligadas a pagarlo. Habrá Juntas de Información y Detalle en cada Departamento, distrito o población, compuestas por dos personas que el Poder Ejecutivo designe, de acuerdo con el Reglamento de esta Ley. Y le corresponde a estas Juntas lo siguiente: a) Recibir las manifestaciones de capital; b) Hacer las primeras investigaciones para formar las listas de las personas contribuyentes; c) Recopilar los datos reveladores de capital de éstos; y d) Fallar en primera instancia respecto a las asignaciones o detalles de capital y rebajas o aumentos de éste. La Dirección y Vigilancia del impuesto creado por esta ley corresponde a la Dirección General de Ingresos, quien ejercerá sus funciones por medio de la sección correspondiente.

El Capítulo VI de esa misma ley encierra obligaciones para los Notarios, Jueces y Registradores. Los Notarios deberán exigir que las partes comparecientes en una escritura pública les presenten el último recibo del timbre vencido de impuesto de que habla esta ley o la certificación de no estar en la lista de contribuyentes. El cartulario dará fe de haberlo tenido a la vista estos documentos y los insertará en la escritura; en los casos siguientes: a) En que se transfieran dominio o se constituyan hipotecas; b) Se constituyen o liquidan sociedades; c) Se constituyen o extinguen usufructos o servidumbres; d) En el caso de peticiones judiciales o extrajudiciales; y e) Para liquidar comunidades de bienes. En este último caso hay que incluir constancia de que la propiedad o propiedades objeto del acto o contrato, han sido incluidos en las respectivas manifestaciones de capital.

Los Registradores no inscribirán los instrumentos arriba detallados si no se insertaren los recibos de pago de impuestos a la respectiva certificación en el caso que el sujeto pasivo no sea contribuyente. Y están obligados a reportar mensualmente, un resumen de todas las escrituras que se inscriban en el Registro.

Los cartuladores están obligados a enviar durante el curso del mes de enero de cada año, a la Dirección General de Ingresos, una copia del índice de su protocolo del año anterior, consignando en ella los valores a que se refiere la escritura respectiva.

Y toda persona natural o jurídica al promover una demanda ante los tribunales del país, deberá acompañar el estado de solvencia con la hacienda pública, por lo que respecta al impuesto sobre el capital.

V. El sistema impositivo antes del triunfo de la revolución de 1979

En este punto trataremos de explicar el sistema fiscal existente al momento del triunfo de la revolución de 1979. Comentaremos las principales leyes; las que dividiremos en tres grupos: 1) Leyes de carácter general: 1.1 Ley creadora de la Dirección General de Ingresos; y 1.2 Legislación Tributaria Común; 2) Leyes especiales: 2.1 Ley de Impuesto sobre la Renta; 2.2 Ley de Impuesto sobre Bienes Mobiliarios; 2.3 Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles; 2.4 Ley de Impuestos sobre Transmisión de Derechos Relativos a Bienes Inmuebles; 2.5 Ley de Impuesto sobre Herencias y Legados; 2.6 Ley sobre el Impuesto General de Ventas e Impuesto Selectivo de Consumo, 2.7 Ley de los Impuestos Selectivos de Consumo; 2.8 Ley de Impuesto de Timbres; 2.9 Reformas a la Legislación Tributaria Común, 2.10 Impuesto al Valor Agregado, 2.11 Los Impuestos Selectivos de Consumo (ISC), 2.12 Impuestos de Timbres Fiscales (ITF), 3) Convenios Fiscales relativos a la Integración Económica Centroamericana: 3.1 Tratado General de Integración Económica Centroamericana; 3.2 Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial; 3.3; Protocolo al Convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración (San Salvador); 3.4 Código Aduanero Uniforme Centroamericano(CAUCA) y su reglamento (RECAUCA); 3.5 Convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración.

1. Leyes de carácter general

1.1 Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos

Esta Ley fue promulgada por Decreto del 29 de junio de 1957. Tuvo como objetivo la creación de la Dirección General como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; la que tendría a su cargo la recaudación de todos los ingresos fiscales, creados por leyes y que corresponde coleccionar a dicho Ministerio. Esta misma ley nos trata de dar el concepto de impuesto; derecho, producto y aprovechamiento.

También establece el cargo de Director General; menciona los requisitos para ser director y sus principales atribuciones. Asimismo, nos señala el procedimiento a seguirse en los casos de revisión y apelación que pueden entablar los contribuyentes que no estén de acuerdo con las resoluciones emanadas por la Dirección General y referentes a la determinación, liquidación de impuestos y sanciones respectivas.

1.2 Legislación Tributaria Común

“Creada por Decreto No. 713, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No.146 del 20 de junio de 1962. Esta Ley tiene por objeto establecer normas que rigen en forma común para todos aquellos ingresos fiscales cuya captación está encomendada a la Dirección General de Ingresos. Contiene disposiciones que regulan la condición de deudor fiscal; el nacimiento del crédito fiscal; de las normas de extinción del crédito fiscal, de las principales obligaciones de los notarios, registradores, jueces, funcionarios y terceros; el procedimiento a seguir en el caso del cobro judicial de los créditos fiscales, de los auditores fiscales, y de las sanciones de carácter administrativo por la falta de cumplimiento de la obligación fiscal.

2. Leyes especiales

2.1 Ley de Impuesto sobre la Renta

Establecido por Decreto del 26 de noviembre de 1974. Se refiere al impuesto sobre la renta originada en Nicaragua de toda persona física o jurídica y sobre la renta neta de los bienes administrados en virtud de fideicomiso, sea que dichos bienes estén destinados a personas no nacidas aún o a cualquier otro objeto. Lo que considera la ley como renta originada en Nicaragua; la determinación y cálculo de la renta; los ingresos no gravados; las deducciones a la renta bruta; las deducciones especiales; los gastos no deducibles; las bases para determinar la renta; la tarifa impositiva; la declaración de la renta; el pago del impuesto y las retenciones a favor del fisco.

2.2 Ley de Impuesto sobre Bienes Mobiliarios

Se establece este impuesto que grava el capital consistente en bienes mobiliarios. Se entiende como capital neto de carácter mobiliario de cada contribuyente, consistente en propiedades muebles, semovientes, dinero, crédito, títulos, acciones y derechos exigibles, y el pasivo de dicho contribuyente.

El impuesto recaerá anualmente sobre el capital gravable que se posea al 30 de junio de cada año y se pagará por semestres adelantados que deben satisfacerse dentro de los primeros tres meses de cada uno de ellos y la tasa de tributación será del uno por ciento (1%). Este impuesto se colectará con base en declaración de los contribuyentes y ésta deberá presentarse en la Administración de Rentas a más tardar el día 30 de septiembre de

cada año y será acompañada del recibo fiscal de pago del 50% de la suma que corresponde pagar por año. Y en los primeros tres meses del segundo semestre del año fiscal, a más tardar el día 31 de marzo del siguiente año civil se deberá pagar el resto. Fue creado por el Decreto No. 658, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 270, del 26 de noviembre de 1974.

2.3 Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Este es un impuesto anual que grava la propiedad inmueble constituida por los terrenos, las plantaciones estables y las instalaciones o construcciones fijas y permanentes que en ellos existan. La Dirección General de Ingresos aplicará y recaudará este impuesto con base en el avalúo catastral practicado de conformidad con la Ley de Catastro e inventario de los Recursos Naturales.

La Dirección General de Ingresos liquidará el impuesto aplicando la tasa del uno por ciento (1%), sobre el avalúo del inmueble, vigente al 30 de junio inmediatamente anterior. El contribuyente podrá pagar en dos mitades, la primera a más tardar el 30 de marzo y la segunda a más tardar el 31 de septiembre, respectivamente. El impuesto fue creado por Decreto publicado en “La Gaceta” Diario Oficial, No. 270 de noviembre de 1974. Actualmente este impuesto es captado por las Alcaldías respectivas.

2.4 Ley de Impuestos sobre Transmisión de Derechos Relativos a Bienes Inmuebles

Se trata de un impuesto que grava toda transmisión de derechos relativos a bienes inmuebles situados en territorio nicaragüense, que se efectúe por venta, permuta, remate, donación o adjudicación en pago; así como en los casos de constitución, reconocimiento y traspaso del derecho de usufructo, de uso y de habitación sobre dichos bienes, a cualquier título. Se tendrá como obligado a pagar el impuesto, aquél que enajenare el inmueble o constituyere traspasare o reconociera el respectivo derecho; pero el Fisco podrá tener como obligados a pagarlo a todas las partes contratantes.

En las enajenaciones a título oneroso, la tasa del impuesto será progresiva, conforme su valor. En los casos de enajenaciones a título gratuito se establecen cuatro categorías de contribuyentes: la primera comprende a los cónyuges, ascendientes y descendientes, padres e hijos adoptivos; la segunda, a los colaterales en segundo grado; la tercera, a los colaterales en tercer grado; y la cuarta, a los afines y otros parientes, y personas sin vínculo familiar. El impuesto se liquidará y pagará en escala progresiva.

Este impuesto se pagará con base en la declaración del contribuyente. El impuesto deberá pagarse antes de que se otorgue la escritura respectiva y salvo en los casos de urgencia, éste se pagará, a más tardar un mes después de inscribirse en el Registro de la Propiedad Inmueble. Este impuesto fue creado por Decreto publicado en "La Gaceta", Diario Oficial del 30 de junio de 1962.

2.5 Ley de Impuesto sobre Herencias y Legados

El Impuesto grava todos los casos de transmisión de bienes o derechos por herencias o legados y recaerá sobre el valor líquido de la respectiva asignación. Las donaciones por causa de muerte se reputan como herencias o legados por los efectos del impuesto aplicable a ellos.

Están obligados al pago de impuesto los herederos legales o testamentarios y los legatarios, sean nacionales o extranjeros, residentes o no residentes. Para la aplicación del impuesto se establecen cuatro categorías de contribuyentes: la primera: comprende a los cónyuges, ascendientes y descendientes, padres e hijos adoptivos; la segunda: a los colaterales en tercer grado; y la cuarta: a los afines y otros parientes, y extraños. El concubino y concubina en la primera categoría, conforme a las condiciones establecidas en el Art. 6 de esta ley. La ley provee los casos de usufructo, nuda propiedad, uso y habitación en el Art. 9, y la renta vitalicia en el Art. 10.

Cualquier persona sujeta al pago de este impuesto, ya sea albaceas o representantes, deberá presentar, a más tardar 60 días de la muerte del autor de la herencia, un escrito con los siguientes datos: a) Nombres y apellidos del causante; b) Generales de ley y su última dirección; c) Nombres y apellidos de los herederos y legatarios; d) Generales de éstos y sus direcciones respectivas; d) Grado de parentesco que les ligue al autor de la herencia con cada uno de los herederos o legatarios; y f) Enumeración completa de los bienes del causante y en el caso de bienes inmuebles, dar los datos registrales. El impuesto deberá satisfacerse dentro del plazo de seis meses contados desde la muerte del causante. Este impuesto fue creado por Decreto del 30 de junio de 1962.

2.6 Ley sobre el Impuesto General de Ventas

Afectará toda compraventa de mercancías en una tasa de 6% sobre el precio correspondiente, en forma tal que incida una sola vez en las varias negociaciones de que pueda ser objeto. El impuesto no se aplicará a la venta de mercancías destinadas a la exportación. Y, se entiende por venta todo acto o contrato que conlleve la transferencia a cualquier título, de una

mercancía del dominio de una persona natural o jurídica, al dominio de otras. También se incluyen dentro del término de venta las transferencias con fines de promoción o propaganda.

El Impuesto General de Ventas se causa por el hecho de la venta definitiva de las mercancías; se entiende que este impuesto se aplicará sobre operaciones de venta de mercancías que se realicen dentro del país.

Corresponde a la Dirección General de Ingresos la administración y fiscalización de este impuesto. La recaudación del impuesto por concepto de mercancías importadas, estará a cargo de la Dirección General de Aduanas. La Dirección General de Ingresos llevará un registro de responsables, quienes según lo establecido en el Art. 12 de la ley; los responsables dentro de los 15 días de cada mes, deberán presentar, bajo promesa de ley, a la Administración de Rentas Departamentales de su domicilio, una declaración de ventas, en formularios que proveerá dicha administración y conjuntamente con la declaración, se hará el pago correspondiente.

2.7 Ley de los Impuestos Selectivos de Consumo

Afectarán las ventas de las mercancías enlistadas en el artículo 42 de esta ley. Los Impuestos Selectivos de Consumo se cobrarán sobre el precio de venta del fabricante o productor, en el caso de la producción nacional, y sobre el valor CIF más los derechos de aduanas y demás gravámenes conexos, en el caso de mercancías importadas. En ambos casos, el impuesto se aplicará en forma que indica una sola vez independiente del número de negociaciones a que pueda estar sujeta la mercancía gravada.

Se define como recaudadores de los Impuestos Selectivos de Consumo, a las personas naturales o jurídicas, fabricantes o productores de mercancías gravadas con los mismos, en consecuencia, son responsables ante el Fisco por la recaudación y entero de estos impuestos en concepto de las ventas que efectúen la recaudación de los Impuestos Selectivos de Consumo por concepto de mercancías importadas, estará a cargo de la Dirección General de Aduanas. Creado por Decreto No. 663, "La Gaceta", Diario Oficial No. 262 del 16 de noviembre de 1974.

2.8 Ley de Impuesto de Timbres

El impuesto de timbres recaerá en todos los documentos que esta misma ley indica y que se expidan en Nicaragua o en el extranjero, siempre que en este último caso deban surtir efectos en el país.

El impuesto se pagará adhiriendo al documento y cancelando los timbres en la cuenta correspondiente. La cancelación se hará perforando, sellando o fechando los timbres. En cuanto a los protocolos de los Notarios, los testimonios de escrituras públicas y los expedientes judiciales, el impuesto se pagará escribiendo en el papel sellado el valor correspondiente, sin perjuicio del impuesto aplicable al documento mismo, según la índole del acto o contrato que contengan. También se harán en papel sellado los atestados de patentes y marcas de fábricas que expidan el Ministerio de Fomento, Industria y Comercio.

Los notarios, son las personas que otorguen o expidan documentos gravados por esta ley, los tenedores de dichos documentos y los funcionarios públicos que intervengan; son solidariamente responsables del pago del impuesto. El impuesto se deberá pagar simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento gravado en el caso de las escrituras públicas al librarse los primeros testimonios de ellos. El impuesto se conforma con las tarifas expresadas en el artículo 7 de esta ley. La ley de impuesto de timbres es creado por Decreto publicado en “La Gaceta” del 30 de junio de 1962.

2.9 Reformas a la Legislación Tributaria Común

Por Decreto publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 30 de marzo de 1979, se reformó sustancialmente y se adicionó al Decreto del 30 de junio de 1962, relativo a la Legislación Tributaria Común. Se reformaron los artículos siguientes: 4, 8,9, párrafo 4 de los Arts. 22, 23, 25, literal b) del Art. 26, 29, 35, 43, 45, 48, y 52, se adicionó el numeral 6) del Art. 61, 71, 89, el segundo párrafo del Art. 92, 93 los párrafos primero y segundo del Art. 94, 95, 108, 109. También se adicionó un Capítulo: el VII que se tituló “Fiscalización Tributaria”, que contiene seis artículos y que se refiere a lo siguiente: Art. 110.- Acción Fiscalizadora; Art. 111) De los auditores; Facultades y Obligaciones de los Auditores Fiscales; Art.112. Contabilidad; Art. 113. Obligaciones de los Contribuyentes, Responsables Retenedores; Art. 114. Facultades de la Dirección General de Ingresos; y Art. 115. Indicios. Asimismo, se adicionó un Capítulo que es el IX – Disposición Especial, que consta de un solo artículo; el 116.

2.10 Impuesto al Valor Agregado

Crease el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava los actos realizados en el territorio nacional sobre las actividades siguientes:

1. Enajenación de bienes
2. Prestación de servicios
3. Importación e internación de bienes

El IVA se liquidará aplicando a los valores determinados, conforme las disposiciones de la presente Ley, la tasa del 5 por ciento, salvo en el caso de las exportaciones que se establece la tasa del 0 por ciento.

Están sujetas a las disposiciones de esta ley las personas naturales o jurídicas y las unidades económicas que realicen los actos o actividades indicados en la misma. Se incluyen en esta disposición el Estado y todos sus organismos nacionales, municipales y de las regiones autónomas, cuando éstos adquieren bienes y servicios; y cuando enajenen bienes y presten servicios distintos de los de autoridad o de derecho.

El responsable recaudador trasladará el IVA a las personas que adquieren bienes o reciban los servicios. El traslado consistirá en el cobro que debe hacerse a dichas personas del monto establecido en esta ley. El monto total de la traslación constituirá el debito fiscal del contribuyente.

2.11 Los Impuestos Selectivos de Consumo (ISC)

Es un Tributo que afecta al valor de las enajenaciones e importaciones de bienes, comprendidos en el artículo 83 de la Ley de Equidad fiscal y su anexo, reportados, con las tasas contempladas para cada caso.

Los responsables recaudadores deberán liquidar el ISC por períodos mensuales contados el último día de cada mes, o en menores plazos determinados por la Dirección General de Ingresos.

2.12 Impuesto de Timbres Fiscales (ITF)

Este impuesto recae sobre determinados documentos contenidos expresamente en el Art. 98 de la Ley de Equidad Fiscal, siempre que se expidan en Nicaragua, o cuando sean extendidos en el extranjero, pero que sustente efectos en el país.

El que recibe el bien o derecho, está en la obligación de pagarlo. También son solidarios del pago, los notarios, las personas que expiden u otorguen documentos gravados con el impuesto de timbres, los tenedores de dichos documentos y los funcionarios públicos que intervengan o deban optar al respecto.

El impuesto se aplica a través de tasas fijas y tasas al valor, las cuales definen el cuanto y el tributo se pagará en las cajas de las Administraciones de Renta del país o, en su defecto, en los lugares autorizados para la venta

de timbres fiscales, adhiriendo el documento y cancelando timbres en la cuantía correspondiente. En pagos que la Ley señala, se podrá pagar comprando el papel sellado y obteniendo el recibo fiscal. El impuesto se deberá cancelar simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento gravado.

3. Convenios Fiscales Relativos a la Integración Económica Centroamericana

3.1 Tratado General de Integración Económica Centroamérica

El 13 de diciembre de 1960, en la ciudad de Managua, cuatro países centroamericanos: Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua, suscribieron el Tratado General, que crea nuestro mercado Común Centroamericano. Es publicado en “La Gaceta” Diario Oficial No. 122 del 2 de junio de 1961. Mediante el cual “los Estados signatarios se otorgan el libre comercio para todos los productos originarios de sus respectivos territorios, con las únicas limitaciones que las comprendidas en los regímenes especiales. En consecuencia, los productos naturales de los países contratantes, y los productos manufacturados en ellos, quedarán exentos del pago de derechos de importación y exportación, inclusive los derechos consulares, y de todos los demás impuestos; sobre cargos y contribuciones que causen la importación y exportación, o que se cobren en razón de ellos, ya sean nacionales, municipales o de otro orden”. Costa Rica se adhiere un año más tarde.

3.2 Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial

Este convenio fue suscrito en San José, Costa Rica, el 31 de julio de 1962; por los cinco países centroamericanos y publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial” de los días 19, 20, 21 y 22 de mayo de 1964. En él los Estados contratantes convienen en establecer un régimen centroamericano uniforme de incentivo fiscal al desarrollo industrial, de acuerdo con las necesidades de la integración y del desarrollo económico equilibrado de Centroamérica. Este régimen se aplicará al establecimiento o la ampliación de las industrias manufactureras que contribuyen de manera efectiva al desarrollo económico de Centroamérica. Es mediante este Convenio que se clasifican a las empresas en Centroamérica. y se otorgan a éstas beneficios fiscales, conforme o de acuerdo a su respectiva clasificación.

3.3 Protocolo al convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración (San Salvador)

Es suscrito por los cinco países centroamericanos, en San Salvador, el 29 de enero de 1963 y ratificado el día 17 septiembre de 1963. Los Estados signatarios declaran “que son industrias de integración amparados por este Protocolo y acogen dentro del Convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración a las plantas correspondientes a dichas industrias que se señalan en este mismo instrumento”. Los Estados contratantes declaran como industria de integración a la soda cáutica e insecticida clorado que se establecerán posteriormente en la República de Nicaragua.

3.4 Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA)

El Protocolo al Tratado General de Integración Económica que contiene el Código Aduanero Uniforme Centroamericano fue suscrito en la ciudad de Guatemala, el día 13 de diciembre de 1963 y fue ratificado por los países centroamericanos el día 17 de marzo de 1964. Este Código establece disposiciones básicas a la legislación aduanera común de los países signatarios para la organización de sus servicios aduaneros y la regulación de la administración, conforme a los requerimientos del mercado común centroamericano y de la unión aduanera a que hace referencia el Art. I del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Este Código tiene su Reglamento (RECAUCA).

3.5 Convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración

Este Convenio es uno de los suscritos con anterioridad a la constitución del mercado común centroamericano y fue firmado por los cinco gobiernos Centroamericanos en Tegucigalpa, República de Honduras, el 10 de junio de 1958, “época de los bilaterales”. Mediante este instrumento de integración según los hermanos Báez Cortés la ley de Equidad Fiscal contiene: 1. disposiciones generales; 2. Impuesto Sobre la Renta (IR); Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto Selectivo de Consumo (ISC); Impuesto de Timbres Fiscales (ITF); Régimen pro-exportador; Facultades de la Administración Tributaria; Infracciones, sanciones y prescripción, Inversiones hospitalarias; transacciones burócratas; Incentivos al turismo; exoneraciones y derogaciones y disposiciones transitorias y finales.

VI. El Sistema impositivo al triunfo de la Revolución de 1979

1. Ley Creadora del Registro Único del Contribuyente

Se conoce como el Decreto No. 850, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 246 del 30 de octubre de 1981.

Es la única dependencia responsable de adjudicar el Código Único de Identificación para fines de unificación de los Registros de Contribuyentes y demás Registros de Personas que tengan relación con el Estado o sus dependencias.

Al efecto, habrá por lo menos los siguientes Registros: Registro de Contribuyentes; Registro Central de Trabajadores del Estado; Registro de Proveedores del Estado.

Esta Ley es aprobada por la Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional, formada por el Doctor Sergio Ramírez Mercado, Daniel Ortega Saavedra y el Doctor Rafael Córdoba Rivas.

2. Preceptos constitucionales sobre Tributación Municipal

La Constitución Política vigente desde 1987, ha sido objeto de las siguientes reformas: a) Reforma Constitucional del 25 de febrero de 1990; Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política del 4 de julio de 1995; Ley de Reforma Parcial del 19 de enero de 2000. Establece que corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la facultad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio. Estarán exentos del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas, sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de productos, de conformidad con la clasificación que se establezcan.

La Constitución Política en su Art. 138 se habla de las atribuciones de la Asamblea Nacional; 27) Crear, aprobar, modificar o suprimir Tributos y aprobar los planes de arbitrios municipales.

3. Ley de Municipios

Es conocida como la Ley No. 261 Reformas e incorporaciones a la Ley No. 40, Ley de Municipios, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 162 del 26 de agosto de 1997.

En su Art. 28 señala las atribuciones del Consejo Municipal: 10) Conocer, discutir y aprobar el Proyecto de Plan de Arbitrios del Municipio y sus reformas; con base en la Legislación Tributaria Municipal y someterlo a la aprobación de la Asamblea Nacional.

El Art. 38 dice que “El Estado garantizará a los municipios la autonomía política, administrativa y financiera de la que gozan de conformidad con la Constitución Política”.

El Art. 39 expresa que “los conflictos que surjan entre los diferentes municipios y los que surjan entre éstos y las organizaciones del Gobierno nacional por actos y disposiciones que lesionen su autonomía serán conocidos y resueltos por la Corte Suprema de Justicia”.

4. Plan de Arbitrios Municipal

Es también conocida por Decreto No. 455, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 144 del 11 de julio de 1998.

El Art. 1 señala que el tesoro de los municipios se compone de sus bienes muebles e inmuebles; de sus créditos activos, del producto de sus ventas, impuestos, participación en impuestos estatales, tasas de servicios y aprovechamiento, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, transferencias y demás bienes que le atribuyan las leyes o que por cualquier otro título puedan percibir.

5. Plan de Arbitrios del Departamento de Managua

Conocido también como Decreto No. 1091, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 30 del 12 de febrero de 1991.

Este Plan de Arbitrios tiene como fin establecer las fuentes de ingresos fundamentales del Municipio de Managua, cuyo patrimonio se compone de sus bienes muebles e inmuebles, de sus créditos, tasas por servicios y aprovechamiento, impuestos, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, subvenciones, transferencias y los demás bienes u otros que le atribuyen las leyes o que por cualquier otro título pueda percibir.

6. Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IBI)

También conocido como Decreto No. 3-95, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 21 del 31 de enero de 1995. El IBI grava las propiedades

inmuebles ubicadas en la circunscripción territorial de cada municipio de la República y poseídas al 31 de diciembre de cada año gravable.

Para efectos del IBI se consideran bienes inmuebles:

- a) Los terrenos, las plantaciones estables o permanentes y las instalaciones
- b) construcciones fijas y permanentes que en ellos existan; y
- c) Todos los bienes aún cuando no fueren clasificados conforme el inciso anterior, pero que con arreglo a los artículos 599 y 600 del Código Civil, constituyen inmuebles por su naturaleza o inmueble por acción.

Según el Art. 21, el pago del IBI se cancelará en dos cuotas iguales del 50% de la siguiente forma: El primer cincuenta por ciento (50%) durante los meses de enero, febrero y marzo; y el restante cincuenta por ciento (50%) a más tardar el 30 de junio del año en curso.

Penalidades fiscales

1. Ley del Delito de Defraudación Fiscal

Es conocida como Decreto No. 839, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 239 del 22 de octubre de 1981.

El Art. 1. nos dice lo siguiente: “Comete delito de Defraudación Fiscal el que para omitir total o parcialmente el pago de una obligación fiscal, o el que para beneficiarse sin derecho de un subsidio, estímulo fiscal o reintegro de impuesto, se valiese de alguna de las siguientes maniobras:

1. De engaño
2. De aprovechamiento de error ajeno
3. De abuso de confianza, como la depositada en las personas responsables de la recaudación y entero de impuestos sobre renta y selectivo de consumo
4. De simulación de los actos jurídicos
5. De informaciones incompletas o no sujetas a la verdad, suministrados a las autoridades fiscales competentes; o de conductas y actos que tiendan a ocultar a dichas autoridades la verdad del negocio
6. De ocultación total o parcial de bienes o servicios de producción o del monto de las ventas
7. De omisión dolosa o fraudulenta de las declaraciones que deben ser presentadas para efectos fiscales, o falta en ellas la verdad, por omisión o disminución de bienes o ingresos; y

8. De la no expedición de facturas, por las ventas realizadas, de recibos por los servicios prestados por profesionales o de documentos en los que se deba acreditar el pago de un impuesto, mediante fijación de timbres o sellos fiscales”.

2. Ley sobre Defraudación y Contrabando Aduanero

Llamada también como la Ley No. 42, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 156 del 18 de agosto de 1988.

El Art. 1. nos señala que la “Defraudación Aduanera” es toda acción u omisión mediante la cual se evade, total o parcialmente, el pago de los derechos e impuestos de importación o exportación; se frustra la aplicación de las prohibiciones o restricciones previstas por la legislación aduanera, o se procura la obtención de una ventaja cualquiera infringiendo esa legislación.

Cuando clandestinamente se introduzcan o extraigan mercancías o bienes por la frontera, la defraudación se denominará contrabando.

También constituyen contrabando, “la introducción o extracción del territorio nacional de mercancías o bienes cuya importación o exportación, esté legalmente prohibido o limitado”.

Los delitos a que se refiere esta ley serán sancionados de la siguiente manera:

1. Los autores, con prisión de tres a seis años
2. Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años
3. Cuando los encubridores sean funcionarios o cualquier servidor público se le aplicará la pena correspondiente a los autores.

En todos los casos se aplicarán además multa de tres veces el valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la licencia de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido obtener por el infractor, sin perjuicio de los otros criterios establecidos en la legislación aduanera ordinaria.

Los contribuyentes y terceros que sean detectados por más de dos veces, serán sancionados con el cierre del negocio por un período de siete (7) días hábiles y la multa será triple de lo arriba señalado.

Posteriormente al 19 de julio de 1979, el gobierno revolucionario ha dictado una serie de leyes de carácter fiscal; las cuales trataremos de ordenar de la manera siguiente :

3. Leyes que gravan los ingresos o la renta global decreto No. 1534

3.1 Ley de Rentas Presuntivas

Esta ley “crea y regula las facultades del Ministerio de Hacienda para establecer, a los efectos del Impuesto sobre la Renta, montos presuntivos de renta anual para las actividades siguientes:

- I. Profesiones liberales;
- II. Prestaciones de ciertos servicios;
- III. Pequeños negocios;
- IV. Comercio irregular; y
- V. Determinados arrendamientos”

Esta Ley fue promulgada por Decreto del 21 de diciembre de 1984 y publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 249 del 27 del mismo mes y año.

La Ley de Rentas Presuntivas “no crea, ni aumenta, ni modifica impuesto alguno. Sus disposiciones constituyen procedimientos ampliatorios de indicios que la administración fiscal pudiera ampliar para determinar el Impuesto sobre la Renta en actividades específicas, las cuales son: a) profesionales liberales; b) pequeños comerciantes; c) buhoneros; d) servidores y similares en restaurantes y centros con fines de recreo; y e) personas que perciben rentas en dólares por alquileres”.

En algunas de sus disposiciones, la Ley de Rentas Presuntivas suprime garantías fundamentales al contribuyente o presunto evasor, al limitarle su derecho de acción por imponerla, a priori, el pago obligatorio del impuesto estimado. Este Decreto No. 1534, fue publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 249 del 27 de diciembre de 1984 y derogado por la Ley de Equidad Fiscal de mayo de 2003, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 82.

3.2 Ley de Impuesto sobre Ganancias de Capital (I.G.C.)

Este impuesto grava las ganancias de capital originadas por cualquier causa, en bienes situados en Nicaragua, en beneficio de toda persona, sea

nacional o extranjera, residente o no en el país. El impuesto se identifica como I.G.C.

Se entiende como ganancias de capital los aumentos en el valor de los bienes en un momento determinado respecto a su anterior valor de adquisición, independientemente de que dichos bienes se hubieren efectivamente transmitido mediante una enajenación. El impuesto sobre ganancias del capital se pagará al momento de enajenarse el bien que las produce.

Según el Art. 14 de la Ley de Impuesto sobre Ganancias de Capital el pago de impuesto se realizará de la siguiente manera:

- a) “En las enajenaciones de bienes inmuebles, conjuntamente con el impuesto de transmisión de derechos relativos a bienes inmuebles, en las oficinas autorizadas al efecto;
- b) En las enajenaciones de bienes muebles o derechos, conjunta o previamente a la declaración del impuesto en el momento y ante la oficina, autoridad, funcionario o persona que señalaren la Dirección General de Ingresos, o el reglamento de esta ley, para tales efectos; y
- c) En el caso de liquidación y declaración periódica, el 50% al hacerse la declaración correspondiente y el otro 50% a más tardar nueve meses después de la fecha límite para hacer la declaración; todo en las condiciones que establezca el Reglamento de esta Ley, y en las oficinas autorizadas”.

Según el Art. 15 de la Ley de Impuesto sobre Ganancias de Capital el valor aplicable será: “para los efectos de establecer las ganancias de capital el valor de los bienes en el momento de la enajenación, o del cierre de período en su caso, será el valor de mercado de los mismos o el precio real de la enajenación si ésta fuere mayor”.

Por Acuerdo Ministerial No. 20 del 6 de abril de 1989 se modifica a dos millones de córdobas netos (C\$ 2,000.000.00 el monto imponible, a que se refiere el párrafo primero del artículo 6, inciso b) del Decreto publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 27 de diciembre de 1984 y sus reformas.

También se modifica la escala de alícuotas establecidas en el Art. 10, de la Ley de Impuesto sobre Ganancia de Capital numeral 1), de esta Ley, en la manera siguiente:

De C\$	A C\$	Córdobas	%	s/exceso de:
0	2,000.000.00		1%	
2,000.001	4,000.000.00	20,000.00	2%	2,000.00
4,000.001	6,000.000.00	60,000.00	3%	4,000.00
6,000.001	10,000.000.00	120,000.00	4%	6,000.00
10,000.001	20,000.000.00	280,000.00	10%	10,000.00
20,000.001 o más	1,280,000.00		15%	20,000.00

El Decreto por el cual se crea este impuesto entró en vigencia el uno de enero de 1985.

El concepto de ganancias de capital “se aplica al aumento de precios derivados de la inflación, cuando ésta es un aumento ficticio del valor, porque si bien es cierto que los bienes a precios corrientes reflejan un aumento en su valor a precios constantes pudiera darse una pérdida del mismo. Técnicamente el impuesto debe gravar única y exclusivamente la plusvalía de un bien que se valoriza por factores exógenos del bien mismo”. “Esta Ley tiene efecto retroactivo, porque para establecer la ganancia de capital con los precios al 30 de junio de 1979 – 1985 y los precios de adquisición, si los bienes son adquiridos con posterioridad a 1979, descapitalizaría a todos los poseedores de bienes, máxime aquellas empresas industriales que están semi-paralizadas o totalmente paralizadas, sean área propiedad del pueblo, mixtas o particulares”.

4. Leyes que gravan la renta acumulada

4.1 Ley de Contribución Patriótica sobre el Patrimonio

-Esta ley creada por el Decreto del 24 de noviembre de 1979 recae sobre el patrimonio neto poseído al 30 de junio de 1979, tanto en Nicaragua como en el extranjero, por las personas naturales y jurídicas nicaragüenses, y por los extranjeros en lo que se refiere al patrimonio poseído en Nicaragua. Se entiende como patrimonio neto, la diferencia resultante entre el activo mobiliario e inmobiliario y el pasivo de cada contribuyente.

Este impuesto será equivalente al seis por ciento (6%), establecido y será dividido en tres cuotas así:

- Un dos (2%) antes del 30 de junio de 1980;
- Un dos (2%) antes del 30 de junio de 1981; y
- Un dos (2%) antes del 30 de junio de 1982.

Están exentos de pago las personas a que se refiere el Art. 15 de la Legislación Tributaria Común y aquellos cuyo patrimonio neto no excede de cien mil córdobas.

En Costa Rica con el triunfo de la Revolución de don José Figueres Ferrer, sobre el Doctor Rafael Calderón Guardia, también entró en vigencia un Impuesto similar, únicamente hay que mencionar, que la revolución de Figueres fue de una o dos semanas, la situación económica del país estaba mejor y en Nicaragua la lucha revolucionaria fue larga y la situación económica del país muy deplorable.

4.2 Ley de Impuesto sobre Patrimonio Neto

Fue creado por Decreto No. 1251, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 107 del 11 de mayo de 1983.

“Se establece un impuesto anual sobre el patrimonio neto poseído al 30 de Junio de cada año, tanto en Nicaragua como en el extranjero por las personas naturales y jurídicas nicaragüenses y por las personas naturales y jurídicas extranjeras respecto al patrimonio neto poseído en Nicaragua.- Este impuesto recaerá sobre las sucesiones indivisas como si fuera una persona natural, en tanto la fecha 30 de junio quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se hubiere efectuado la captación de la herencia testamentaria”.

El patrimonio neto se grabará según la escala de alícuotas siguientes:

=====				
De C\$	A C\$	Córdobas	%	S/exceso de
0	3,000.000.00	3,000.00	0	
3,000.001	6,000.000.00	6,000.00	1 5%	30,000.00
6,000.001	9,000.000.00	9,000.00	2.0%	75,000.00
9,000.001	21,000.000-00	21,000.00	2.5%	135,000.00
21,000.001	o más		3.0%	435,000.00
=====				

No estará sujeto a este impuesto el contribuyente cuyo patrimonio neto sea igual o inferior a un millón quinientos mil córdobas netos (C\$1,500,000.00) (Acuerdo Ministerial No. 196/1989).

4.3 Leyes que Gravan el Consumo de Bienes y Servicios

Ley de Impuesto General al Valor (I.G.V.) – Decreto No. 1531, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 248 del 26 de diciembre de 1984 y reformado por Ley No. 439.

Se crea un impuesto al valor de los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenación de bienes;
- II. Prestación de servicios;
- III. Otorgamiento del uso o goce de bienes;
- IV. Importación de Bienes (Recaudado en las Aduanas)

Se entiende por enajenación todo acto o contrato que genere la transferencia de la propiedad o del poder para disponer de un bien corporal como propietario. Todas las personas naturales o jurídicas, y las unidades económicas que realicen las actividades mencionadas deben retenerlo.

El IGV se calcula aplicando la base del 10% a los valores determinados, excepto en hoteles, restaurantes, centros nocturnos, salones de belleza, estudios fotográficos, espectáculos, gimnasios, lavanderías mecanizadas, servicios de orquestas y conjuntos musicales donde se aplicará la tasa del 15%, en la facturación de boletos aéreos al exterior el 25% y en la transmisión de bienes inmuebles el 6%.

El IGV no formará parte del valor imponible y se aplicará en forma que incida, una sola vez, en las varias negociaciones de que puede ser objeto un bien gravado.

“La Ley de IGV, que es sustituto del impuesto sobre la venta, ha ampliado el universo de personas sujetas al gravamen, tanto en la transmisión de bienes muebles como inmuebles. Se permite la presentación de declaraciones anuales y contempla adelantos mensuales al impuesto. Esta ley extendió el plazo de prescripción a 10 años, lo que demuestra una marcada ineficiencia de la administración pública que afecta al contribuyente por cuanto al régimen de seguridad se refiere y por razón de tener que cargar por ese largo tiempo documentación que prácticamente no le sirve a su empresa”. Es considerado un impuesto indirecto; y es creado por Decreto del 21 de diciembre de 1984, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 26 del mismo mes y año.

4.4 Ley de Impuesto Selectivo de Consumo (ISC)

Creado por Decreto del 21 de diciembre de 1984, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 27 del mismo mes y año. Es un impuesto indirecto o al consumo. Y entra en vigencia el uno de enero de 1985. Grava las enajenaciones de mercancías de producción nacional; las importaciones y las internacionales de mercancías.

Está dirigido a gravar la producción nacional, al fabricante o al productor no artesanal. Y en los casos de importación o internación de mercancías a los importadores. En ambos casos se puede trasladar el impuesto al consumidor final.

La base imponible para la producción nacional es el precio de venta facturada y para la importación o internación, el valor CIF de la mercancía, más toda cantidad adicional por impuestos o derechos conexos. La tarifa del impuesto: para el Anexo I- Tasas –ad-valorem diferenciados y para el Anexo II – Tasas específicas.

La forma de pago es la siguiente: En caso de producción nacional, 15 días después de finalizado el mes y además presentará una declaración anual y en el caso de importaciones internacionales, previo retiro de las mercancías.

“Esta Ley es impactante en los precios, elevándolos de una manera tremenda. El efecto de este impuesto en los salarios es negativo, ya que el aumento en precios consumirá gran parte del salario. También eliminan la capacidad de ahorro, aún cuando se aumentan las tasas pasivas del Sistema Bancario Nacional. Asimismo, los aumentos de precios afecta a la producción nacional que verá restringida sus ventas”.

Este impuesto se aparta de las normas fiscales tradicionales ya que facultan al Ministro de Hacienda a modificar las cantidades impositivas, en lugar de hacerlo el Poder Legislativo como es usual en la legislación fiscal extranjera.

5. Leyes que gravan las recaudaciones

5.1 Ley de Gravamen Extraordinarios de Emergencia Nacional

Establecido por Decreto publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 5 de abril de 1982, se crea sobre el patrimonio neto poseído, tanto en Nicaragua como en el extranjero por las personas naturales y jurídicas nicaragüenses,

y por los extranjeros en lo que se refiere al patrimonio poseído en Nicaragua.

La contribución patriótica será del dos por ciento (2%) del patrimonio neto del contribuyente poseído, al 28 de febrero de 1982 y para los efectos de su entero esta contribución será dividida en dos cuotas, así: un uno por ciento (1%) antes del 31 de diciembre de 1982 y un uno por ciento (1%) antes del 30 de junio de 1983. Se tomará como base la declaración del Impuesto Patriótico sobre el Patrimonio.

También la ley establece un recargo adicional del 10% sobre el monto a pagar por los contribuyentes en concepto de Impuesto sobre la Renta; Impuesto sobre Bienes Mobiliarios; Impuesto sobre Bienes Inmobiliarios e Impuesto sobre Transmisión de Derechos Relativos a Bienes Inmuebles que deben ser pagados durante el año de 1982 y a partir de esa fecha. En el caso del Impuesto sobre la Renta el recargo adicional será del 5% si el monto del impuesto es inferior a C\$5,000.00 córdobas y del 10% sobre cualquier excedente sobre dicha cantidad.

5.2 Ley de Gravamen sobre Recaudaciones

Este impuesto fue creado por el Decreto publicado en "La Gaceta", Diario Oficial del 7 de enero de 1985. Esta Ley establece un recargo del 10% sobre el monto del impuesto causado en relación al Impuesto sobre la Renta; al Impuesto sobre Ganancias de Capital; al Impuesto sobre el Patrimonio Neto; a los Impuestos sobre Transmisiones de Derechos Relativos a Bienes Inmuebles y sobre Herencias y Legados, a derecho sobre Licencias de Comercio y a los impuestos relativos a constitución, aumentos de capital, disolución, transformación, fusión y reformas de sociedades. El gravamen creado por esta Ley, deberá ser sufragado conjuntamente con el pago del impuesto sobre el cual incide. Esta es otra ley que faculta al Ministerio de Hacienda para emitir disposiciones reglamentarias.

6. Leyes que establecen tasas, derechos y otros cargos

6.1 Ley de Impuesto de Timbres (ITF), Decreto No. 136, publicado en "La Gaceta" No. 229 del 28 de noviembre de 1985

El Impuesto creado por esta ley recaerá en todos los documentos que ella indica y que se expiden en Nicaragua o en el extranjero, siempre que en este último caso deban surtir efectos en Nicaragua.

El impuesto se pagará adhiriéndolo al documento y cancelando timbres en las cuantías correspondientes según la ley. La cancelación se hará perforando, sellando o fichando los timbres. En cuanto a los protocolos de los Notarios, los testimonios de escrituras públicas y los expedientes judiciales, el impuesto se pagará escribiendo en el papel de clase especial que el Gobierno confecciona para tales fines y que lleva impreso el valor correspondiente. También el papel sellado de los atestados de patentes y marcas de fábricas.

El impuesto se deberá pagar simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento gravado, y en el caso de escrituras públicas, al librarse el primer testimonio de estos.

El Ministerio de Hacienda podrá, mediante disposiciones administrativas efectuar revalorizaciones de las especies fiscales cuando el caso lo amerita.

6.2 Ley relativa a sociedades

Este impuesto recae sobre la constitución, aumento de capital, transformación, disolución, fusión y reformas de sociedades mercantiles o civiles, constituidos en la República de Nicaragua. Creada por Decreto publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 27 de diciembre de 1984.

VII. El sistema actual

Ley de Equidad Fiscal

La Ley de Equidad Fiscal conocida también como Ley No. 453, es publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 82 del 6 de mayo de 2003. Durante la presidencia del Ingeniero Enrique Bolaños Geyer.

La Ley tiene como objeto adecuar el régimen fiscal nacional a los principios de generalidad, neutralidad y equidad de los tributos; disminuir los sesgos anti-exportadores, facilitar las inversiones y fortalecer las instituciones encargadas de recaudar los tributos.

Según los hermanos Báez Cortés la Ley de Equidad Fiscal contiene: 1. Disposiciones generales; 2. Impuesto sobre la Renta (IR); 3. Impuesto al Valor Agregado (IVA); 4. Impuesto Selectivo de Consumo (ISC); 5. Impuesto de Timbres Fiscales (ITF); 6. Régimen pro- exportador; 7. Facultades de la Administración Tributaria; 8. Infracciones, sanciones y prescripción; 9. Inversiones hospitalarias; 10. Transacciones burócratas; 11. Incentivos

al turismo; 12. Exoneraciones y 13. Derogaciones y 14. Disposiciones transitorias y finales.

El Código Tributario de la República de Nicaragua

Este Código Tributario es aprobado por la Asamblea Nacional el 2 de octubre de 2006 y entra en vigencia el 28 de mayo de 2007.

Según el Art. 1, las disposiciones contenidas en este código se aplican a los tributos establecidos legalmente por el Estado y a las relaciones jurídicas derivadas.

A partir de la fecha de vigencia de este código se derogan las siguientes disposiciones y sus reformas:

1. Legislación Tributaria Común;
2. La Ley creadora la Dirección General de Ingresos;
3. El artículo cinco del capítulo 1 – Disposiciones generales, y los artículos 25, 26, 27, 28 y 29, Capítulo V de los recursos administrativos fiscales;
4. El Título IX, Revisión, y apelación del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Título denominado Ley Complementaria y su Reglamento;
5. El artículo 105 en sus incisos 4, 5, 6, 7, 9 y 11 del Título VII – Facultades especiales de la Administración Tributaria y los artículos 106 y 108 del Título VII – Infracciones Sanciones y Prescripción de la Ley de Equidad Fiscal;
6. El artículo 9 de la Ley Creadora del Registro Unico del Contribuyente
7. La Ley del Delito de Defraudación Fiscal;
8. El Decreto No. 41-91, regula las sanciones y cierre de negocios, por actos vinculados con la evasión tributaria;
9. El Decreto No. 15-97, titulado Reglamento de funciones de la Asesoría del Ministerio de Finanzas;

Los Códigos Tributarios vigentes en Centro américa son:

1. Costa Rica - 1971
2. Guatemala - 1991
3. Honduras - 1997
4. El Salvador - 2001
5. Nicaragua - 2007

Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley creadora de la Dirección General de Ingresos.

Se conoce también como Ley No. 339, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 69 del 6 de abril de 2000. Esta ley fue firmada por el Doctor Arnoldo Alemán Lacayo, el 17 de mayo del año dos mil.

El objeto de esta ley es organizar y definir la naturaleza, funciones, ámbito de competencia de la Dirección General de Ingresos (DGI), creada por el Decreto No. 243, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 144 del 29 de junio de 1957, y la creación de la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGSA).

La Dirección General de Ingresos (DGI) y la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGSA) son entes descentralizados con personalidad jurídica propia, que gozan de autonomía técnica, administrativa y de gestión de sus recursos humanos. Están bajo la rectoría del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al que le compete definir, supervisar y controlar la política tributaria del Estado y verificar el cumplimiento de las recaudaciones y de los planes estratégicos y operativos de la DGI y de la DGA.

La DGI tiene a su cargo la administración de los ingresos tributarios y las relaciones jurídicas derivadas de ellos. Así como los otros ingresos no tributarios y las relaciones jurídicas derivadas de ellos. Que se regulan a favor del Estado, exceptuando los tributos aduaneros, municipales y las contribuciones de seguridad social, que se rigen por sus leyes específicas.

La Dirección General de Servicios Aduaneros, tiene a su cargo la administración de los servicios aduaneros para el control y facilitación del comercio exterior por medio del desarrollo y mejoramiento constante de la técnica aduanera. Además, tiene a su cargo la administración de los tributos establecidos a favor del Estado que gravan el tráfico internacional de mercancías y las relaciones jurídicas derivados de ellas.

La Dirección General de Ingresos (DGI) y la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGSA), cada una está dirigida por un Director General nombrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público.

La Dirección General de Ingresos (DGI) estará conformada por: la Dirección Superior, Sub-Dirección General de Planes y Normas; Sub-Dirección General de Operaciones; Asesorías; División de Revisión de Recursos; División General de Auditoría; División General de Recursos Humanos; División General de Administración Financiera; División de Planes y Control de Gestión; División Jurídico – Técnica, División de Información y Sistemas; División de Fiscalización, División de Administraciones de

Rentas; División de Control de Exoneraciones; División de Contrato Fiscal y División de Asesoría del Contribuyente.

La Dirección General de Servicios Aduaneros estará formada por: la Dirección Superior; División de Fiscalización Aduanera; División Técnica; División de Coordinación de Aduanas; División de Asesoría Legal; División de Relaciones Internacionales; División Administrativa – Financiera; División de Planificación; División de Recursos Humanos y Relaciones Públicas; División de Control Aduanero; Administración de Aduanas y División de Asesoría al Usuario de Servicios Aduaneros.

La Dirección Superior de la DGI y de la DGSA, estarán integradas por los Directores Generales y los Sub-Directores General, siendo estos últimos nombrados por el Director General.

VIII. Los organismos de la actividad financiera estatal

En relación con este tema pasamos a analizar aquellas instituciones que se relacionan con el presupuesto nacional; o sea, los ingresos y los egresos del país. Dichas instituciones son las siguientes: 1) Presidencia de la República; 2) Asamblea Nacional; 3) Ministerio de Hacienda y Crédito Público; 4) Dirección General de Ingresos; 5) Fiscalía General del Estado; 6) Dirección General de Tesorería de la República y Fiscales Específicos de Hacienda; 7) Dirección General de Renta y Rentas del País; 8) Asesoría de Hacienda; 9) Dirección General de Rentas y Rentas del País; 10) Catastro Fiscal; 11) Registro Público de la Propiedad Inmueble; 12) Dirección General de Aduanas y Aduana del País; y 13) Contraloría General de la República; 14) Tribunal Tributario Administrativo.

1. Presidencia de la República

El artículo 113 de la Constitución Política vigente expresa “corresponde al Presidente de la República, la formulación del Proyecto de Ley Anual del Presupuesto, el que deberá someter para su discusión y aprobación de la Asamblea Nacional, de acuerdo con la ley de la materia. El Proyecto de la Ley anual de Presupuesto deberá contener, para información de la Asamblea Nacional, los presupuestos de los entes autónomos y gubernamentales y de las empresas del Estado”.

Y los numerales 4) y 5) del artículo 150, de la Constitución Política que señalan las atribuciones del Presidente de la República, precisan las siguientes: “4) Dictar decretos ejecutivos en materia administrativa” y 5)

Elaborar el proyecto de Ley del Presupuesto General de la República y presentarlo a consideración de la Asamblea Nacional para su aprobación, sanción y publicación una vez aprobado”.

2. Asamblea Nacional

El Poder Legislativo tiene una gran importancia en lo que concierne al presupuesto nacional y a la creación de los impuestos en Nicaragua. Sus atribuciones son las siguientes:

1. “Elaborar y aprobar las leyes y decretos, así como reformar y derogar las existentes;
2. La interpretación auténtica de la ley,
3. Conocer, discutir y aprobar el Proyecto de Ley Anual de Presupuesto y ser informado periódicamente de su ejercicio conforme al procedimiento establecido en la Constitución y la Ley”.

El numeral 1) del Art. 138 Cn, señala dentro de las funciones de la Asamblea Nacional las siguientes:

Elegir al Contralor y Subcontralores Generales de listas separadas, a propuesta del Presidente de la República y de los Diputados de la Asamblea Nacional.

En cambio la Constitución Política de El Salvador de 1983, para hacer mención de una constitución centroamericana, le da a la Asamblea Legislativa más poderes, como lo veremos a continuación, cuando demos una hojeada a las atribuciones que le corresponde, de acuerdo con el artículo 131:

- “6. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias”.
- “8. Decretar el presupuesto de Ingresos y Egresos de la Administración Pública, así como sus reformas”.
- “11. Decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios”.
- “12. Elegir por votación nominal y pública a los siguientes funcionarios: Presidente, Magistrados de la Corte Suprema de Justicia. Presidente y Miembros del Consejo Central de Elecciones, Presidente y Magistrados de la Corte de Cuentas de la República, Fiscal General de la República y Procurador General de la República”.

3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Actualmente no existe una Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pero la Ley Creadora de los Ministros de Estado y Otras Dependencias del Poder Ejecutivo, decreto del 29 de octubre de 1948, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 13 de noviembre de 1948, nos dice en su artículo 6, lo siguiente: “que corresponde al Ministro de Hacienda y Crédito Público, el despacho de los asuntos relacionados con:

1. La política fiscal;
2. La liquidación, garantía y pago de la deuda pública;
3. Los empréstitos internos y externos, contribuciones y cuanto afecte al patrimonio del Estado;
4. La formación del Presupuesto que debe someterse al Congreso para su aprobación, percepción y administración de las rentas;
5. El manejo de los bienes y caudales públicos de la nación; y
6. La administración de los bienes del Estado y el conocimiento y resolución de todos los asuntos referentes a contratos u operaciones de que sean objeto dichos bienes, salvo lo expresamente dispuesto en contra por la presente Ley”.

El reglamento del Poder Ejecutivo, de fecha 21 de diciembre de 1929, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, de 24, 25, 26, 27 y 28 de diciembre de 1929, establecía en su artículo 121 lo siguiente: “Qué corresponde a la cartera de Hacienda. Atribuciones del Ejecutivo. “Art. 121. La Cartera de Hacienda corresponde en general, la administración de los bienes nacionales, percepción de las rentas, impuestos y de todo ingreso, con el fin de asegurar; desarrollar y mejorar el servicio de la Hacienda Pública, en relación con el comercio; y distribuir y ordenar los pagos, de acuerdo con la Ley de Presupuesto General de Gastos y otras leyes o contratos que se celebren”. Deseamos hacer constar que por su extensión, no copiamos íntegramente el referido artículo 121, pero éste puede ser leído en el Tomo II- 1977, 3ra. Edición del Banco Central de Nicaragua, páginas 40, 41, 42, 43 y 44.

El Decreto del 23 de febrero de 1982, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 6 de marzo de 1982, disposiciones contenidas en la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, preceptúa en el artículo 1, lo siguiente: “Se aclaran las disposiciones contenidas en la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos y Tributaria Común, en el sentido de que las facultades de la Dirección General de Ingresos para administrar la recaudación de los ingresos fiscales que corresponde coleccionar al Ministerio de Finanzas, corresponde asimismo la facultad de dictar cualquier medida o norma que considere conveniente para lograr la efectiva recaudación de los créditos fiscales que extendieren a favor del Fisco y manejar una conveniente política

respecto a la extensión de solvencias en casos imprevistos, según orientaciones emanadas de la Dirección Superior del Ministerio de Finanzas”.

4. Dirección General de Ingresos

La Dirección General de Ingresos se rige por su Ley Creadora, Decreto del 28 de junio de 1957, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 29 de junio de 1957. Por considerarlo de importancia transcribimos los artículos 1,2 (sólo el inciso 1º.); 3, 4, 6 y 8, a continuación:

La Dirección General de Ingresos es sin perjuicio de la que sobre la misma materia corresponde al Ministro y Vice-Ministro de Finanzas, por razones de orden jerárquico.

“Art. 1. Créase la Dirección General de Ingresos bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la cual tendrá a su cargo hacer que se recauden conforme las Leyes y Reglamentos, y en su caso, conforme las disposiciones y actos del Ministerio de Hacienda, todos los ingresos fiscales que corresponda a dicho Ministerio, a excepción de los encomendados a la Recaudación General de Aduana”;

“Art. 2. Para los efectos del artículo anterior la Dirección General de Ingresos tendrá a su cargo la aplicación de las leyes, reglamentos, actos y disposiciones que crean, establezcan o regulan una fuente de ingresos para el Estado, sea en concepto de impuesto, derechos, producto, aprovechamiento o por cualquier otra cosa, con la excepción del artículo anterior en cuanto a la Recaudación General de Aduana”.

“Art. 3. La Dirección General de Ingresos estará a cargo de un Director General nombrado por el Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda y Crédito Público y su organización central constará de las divisiones o secciones que determine este mismo Poder.

En cuanto a la forma de organizarse las dependencias departamentales de la Dirección, el Reglamento de esta Ley dispondrá lo conveniente”.

“Art. 4. Para ser nombrado Director General de Ingresos se requiere ser mayor de edad, ciudadano nicaragüense en pleno ejercicio de sus derechos, versado en el ramo hacendario, de reconocida honradez y no ser acreedor o deudor moroso del Fisco”.

“Art. 6. Son atribuciones del Director General de Ingresos:

- a) Aplicar y hacer cumplir las leyes, actos y disposiciones que establezcan o regulan ingresos a favor del Estado, y que están bajo su jurisdicción, a fin de que estos ingresos sean percibidos a su debido tiempo con exactitud y justicia;
- b) Resolver en primera instancia el monto que debe pagar cada contribuyente en los impuestos o ingresos sujetos a declaración, determinación o fallo; así como imponer las sanciones correspondientes en sus respectivos casos;
- c) Sugerir al Ministerio de Hacienda la reforma o emisión de leyes relativas a ingresos del Estado, conforme las experiencias que vaya teniendo en el desempeño de su cargo;
- d) Informar al Ministerio de Hacienda, mensualmente, y cuando éste lo requiera, sobre el movimiento general de ingresos;
- e) Dar cuenta al Ministerio de Hacienda de las bajas que ocurran en la recaudación de los diferentes ingresos y señalar las causas que, a su juicio, las hayan ocasionado; y
- f) Las demás que le señale el Reglamento de esta Ley”.

“Art. 8. Las facultades y atribuciones que conforme a esta Ley se conceden al Director General de Ingresos, son sin perjuicio de la superioridad que sobre él ejerza el Ministerio de Hacienda para dirigir y orientar la política fiscal conforme el inciso 1 del Art. 7 de la Ley Creadora de los Ministerios de Estado y Otras Dependencias del Poder Ejecutivo. Tal superioridad será no solamente de orden jerárquico, sino también de disposición y de ejecución”.

5. Fiscalía General del Estado y Fiscales Específicos de Hacienda

El Fiscal General del Estado tiene a su cargo la representación judicial y extrajudicial del Gobierno y es nombrado por el Presidente de la República, por medio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El Decreto del 22 de agosto de 1937, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 29 del mismo mes y año, nos expresa en su artículo No. 1 que: “El Fiscal Específico de Hacienda tendrá con el Fiscal General de Hacienda la representación legal del Fisco o Hacienda Pública de la República de Nicaragua, pudiendo usar de dicha representación conjunta o separadamente y personarse en toda clase y naturaleza de juicios en que tenga interés o sea parte el Fisco de Nicaragua, ya sea como actor o como demandado”.

La antigua Ley Creadora de los Ministerios de Estado y Otras Dependencias del Poder Ejecutivo dice en su Art. 32, lo siguiente: “La representación judicial o extrajudicial del Gobierno la tendrá un funcionario llamado Fiscal General del Estado, el cual será nombrado por el Presidente de la República, por medio del Ministerio de Hacienda”, agrega además, en su Art. 33 que “para ser Fiscal General del Estado se necesitarán tener las mismas condiciones que para ser ministro de Estado y además las que se necesitan para ser magistrado de la Corte de Apelaciones”. Dispone, a continuación, lo siguiente: “Para que el Fiscal General pueda ejercer la representación judicial o extrajudicial del Gobierno, será necesario previo acuerdo y orden escrita del Ministerio de Hacienda y aún con esa orden, si el acto o contrato es ilegal, deberá abstenerse de firmarlo so pena de responsabilidad solidaria con el Ministro”. (Art. 35).

En relación a las atribuciones de los Fiscales Específicos, el Art. 38 establece: “Los fiscales Específicos tendrán la representación y atribuciones que se les asignen en los Acuerdos respectivos”.

El reglamento del Poder Ejecutivo de diciembre de 1929, en su artículo 122, nos señala que: “El Fiscal General de Hacienda dependerá del Ministerio de Hacienda. En consecuencia, los otros Ministros o funcionarios públicos, cuanto tuvieren asuntos o cuestiones relativas a cobros o representaciones judiciales que deben complementarse o exigirse por el Fisco en la Capital, serán enviados al Ministerio de Hacienda para que éste a su vez lo comuniqué al fiscal. A dicho funcionario también se le puede facultar por oficio, en casos necesarios, para otorgar poderes especiales a favor de abogados o particulares que representen el Fisco en negocios determinados, y en todo caso, se le darán las instrucciones a los cuales deberán atenerse en el desempeño de su cargo”.

La Legislación Tributaria Común en su capítulo VI que se denomina del Cobro Judicial de los Créditos Fiscales, menciona en su artículo 50, al Fiscal o Fiscales Específicos de Hacienda cuando dice: “Oficio al fiscal de Hacienda, Art. 50 Al ordenar al Director General de Ingresos la iniciación del procedimiento judicial según quedó establecido en el Art. 47, pasará al Fiscal o Fiscales Específicos de Hacienda en oficio en que indicará el nombre y domicilio de los deudores de los créditos en mora, la cuantía de estos últimos y el origen de dichos créditos, especificando las sumas concretas que provengan de cada uno de los diversos impuestos o derechos. También indicará en el mismo oficio, cuando cayó en mora el crédito y el tipo de recargo o multa que le fuere aplicable por la mora”. Y el Art. 52 de la misma Ley expresa: “(Representación del Fiscal). Art. 52. Los Fiscales para

acreditar su representación, deberán acompañar a la demanda Certificación del Acuerdo de su nombramiento, fecha de su publicación en “La Gaceta”, Diario Oficial, así como del acta de su toma de Posesión, extendida por el Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. También el Art. 75 expresa que “El Fiscal podrá pedir ampliaciones de la ejecución o del embargo cuantas veces lo estime conveniente”.

El artículo 2138 del Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua expresa que “El representante legal del fisco es el Fiscal General de Hacienda, y en las respectivas localidades, el mismo Fiscal General o los recaudadores o administradores de la renta pública”.

6. Dirección General de Tesorería de la República

El reglamento del Poder Ejecutivo de 1929 hace mención de la Tesorería General de la República, cuando en su artículo 121 se refiere a las atribuciones de la Cartera de Hacienda, en su inciso 21), cuando expresa: “Pedir al Tesorero General, para el debido cobro, la lista y documentos de las personas deudoras a la Hacienda Pública, cuyos plazos estuvieran vencidos”.

La Ley del Sistema Presupuestario, del 7 de diciembre de 1983, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, nos habla de la Dirección General de Tesorería de la República, en sus artículos 19, 21, 22 y 33; los que integra y literalmente dicen:

“Art. 19. Centralización de ingresos. Cualquier tipo de fondos que recauden o reciban con regularidad o por excepción, los Ministerios y Organismos a que se refiere este título, deberán ser trasladados a las cuentas que establezca el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Tesorería de la República, en la forma y periodicidad que la misma fije”.

“Art. 21. Ingresos por préstamos y donaciones. Todos los fondos provenientes de préstamos y donaciones, interna y/o externas, para financiar gastos de organismos del Gobierno Central, ingresarán al Ministerio de Hacienda, sin excepción, en las cuentas bancarias que para tales efectos establezca él mismo, a través de la Dirección General de Tesorería de la República”.

“Art. 22. Entrega de fondos. El Ministerio de Hacienda establecerá mecanismos para la entrega y rendición de cuentas de los fondos para gastos de funcionamiento, proyectos, subsidios y aportes”.

“Art. 33. Cuenta única del tesoro. El Ministerio de Hacienda, a los efectos de hacer un uso racional de los recursos financieros del Gobierno Central, durante la ejecución del presupuesto establecerá un sistema de cuenta única del Tesoro Nacional en el Banco Central de Nicaragua. La misma estará conformada por las cuentas corrientes que se constituyen en ese banco a favor de los Ministerios y Organismos comprometidos en este Título, y las cuentas que maneja directamente el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Tesorería de la República”.

7. Dirección General de Presupuesto

La Ley del Sistema Presupuestario, Ley No. 51, Ley del Régimen Presupuestario, Ley No. 243, del 22 de Diciembre de 1988, nos señala las funciones básicas de la Dirección General de Presupuesto, en su artículo 59, cuando dice:

- a) Participar en la elaboración de la política presupuestaria;
- b) Elaborar el presupuesto del sector público y sus cuentas consolidadas;
- c) Analizar los proyectos de presupuestos de los organismos regidos por esta ley para su aprobación por las autoridades competentes;
- d) Preparar y actualizar los reglamentos, normas y procedimientos;
- e) Los manuales, formularios e instructivos en materia presupuestaria estarán armonizados con el sistema de planificación;
- f) Asesorar a los organismos en las etapas del proceso presupuestario;
- g) Participar con el Ministerio de Planificación en la coordinación de los mecanismos de vinculación entre los planes de desarrollo económico y social con los presupuestos del sector público;
- h) Vigilar la aplicación efectiva de las orientaciones de políticas respectivas;
- i) Coordinar la ejecución del Presupuesto de los Ministerios y Organismos del Gobierno Central;
- j) Elaborar para los niveles superiores del Gobierno, informes periódicos sobre seguimiento y evaluación de la ejecución de los presupuestos del sector público;
- k) Las demás que le confieren las leyes y resoluciones administrativas”.

8. Asesoría de Hacienda

De acuerdo a lo establecido en la Ley Creadora de la Dirección General Ingresos, del 29 de Junio de 1957, “La Gaceta”, Diario Oficial No. 144, la función del Tribunal de segunda instancia le compete en los casos de revisiones de todas las resoluciones del Director General de Ingresos referente a la determinación y liquidación de los impuestos o las sanciones

en los casos de infracción a las normas impositivas. El artículo 9 de esa ley indica lo siguiente:

“Art. 9. De todas las resoluciones del Director General de Ingresos referente a la determinación y liquidación de impuestos o a las sanciones respectivas, podrá pedirse revisión ante dicho Director en el término de ocho días después de notificado el contribuyente personalmente en la forma que indique el Reglamento. De lo que se resuelva en esta solicitud de revisión o después de ocho días de haberse pedido si no hubiese resuelto nada, podrá apelarse para ante la Asesoría del Ministerio de Hacienda. El término para apelar será de quince días a partir de la notificación o de la expiración del lapso de ocho días que se acaban de referir. La alzada deberá interponerse ante el Director General de Ingresos siguiéndose para tramitarla, y en lo aplicable, el mismo procedimiento y condiciones establecidas en el Título IX de la Ley Complementaria y Reglamentaria del I. R. Si el contribuyente cumpliere con todos los requisitos que exige esta ley para apelar, y por cualquier otra cosa, que no sea la del depósito a que se refiere el Art. 10, la Dirección General de Ingresos negará la alzada, el contribuyente podrá entablar un recurso de hecho de acuerdo con el Código de Procedimiento Civil”.

9. Dirección General de Rentas y Rentas del país

La Dirección General de Rentas y Rentas del país son las instituciones encargadas de recolectar todos los ingresos fiscales que corresponden captar al Ministerio de Hacienda, o a la Dirección General de Ingresos, conforme las disposiciones emanadas de la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos; la Legislación Tributaria Común y Normas especiales; como sería más concretamente, la Ley del Recibo Fiscal. “El uso de Recibo Fiscal es obligatorio para respaldar los enteros efectuados por contribuyentes en pago de obligaciones fiscales” (Decreto No. 1369, 15 de diciembre de 1983), publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 286 del 21 de diciembre de 1983.

La Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos en sus artículos 1 y 2 nos señala “cuales son los ingresos del Estado que deben ser captados por las Oficinas de Rentas del país”.

La Legislación Tributaria Común en su artículo 42, que se refiere a los retenedores y su solidaridad, hace alusión a la Administración de Rentas, cuando expresa: “Art. 42. El que por un préstamo a mutuo deba a otro alguna cantidad de dinero, está en la obligación de deducir y retener el equivalente a lo que en concepto de impuesto correspondiente a la suma adeudada tuviere el acreedor que pagar a la Dirección General de Ingresos,

siempre que el crédito estuviere ya vencido y que el acreedor no hubiere pagado el Impuesto vencido correspondiente a ese crédito a la fecha del vencimiento de la deuda. La retención se hará en la forma y monto que determinen las leyes y reglamentos respectivos. Los retenedores, que serán solidariamente responsables de las sumas que retengan o deban retener con las responsabilidades de un depositario judicial, deberán efectuar el entero dentro de diez días de hecha la retención en la Administración de Rentas respectiva, percibiendo la Boleta Única cuyo monto será entregado como efectivo al acreedor, quien con dicha boleta única comprobará el pago del impuesto, siendo hasta entonces que el acreedor estará obligado, a la cancelación del adeudo”.

La Ley del Recibo Fiscal del 15 de diciembre de 1983, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 21 de diciembre de 1983; expresa en sus artículos 8,13 y 14 lo siguiente:

“Art. 8. Si al expedirse un recibo se cometiere algún error en cifras o letras, se anularán al instante los tres tantos, con visto bueno del responsable de la Recaudación o Administrador correspondiente, pues no será válido ningún Recibo Fiscal con enmendaduras o alteraciones”.

“Art. 13. Toda emisión de Recibos Fiscales, su serie y numeración correspondiente, será autorizada por acuerdo del Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (Departamento de Boletería), previa solicitud del Recaudador Fiscal” “Las series emitidas, su registro y resguardo estarán a cargo de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, será el órgano competente para emitir certificaciones de pago, solicitado por efectos de extravío de recibos fiscales, a favor de los contribuyentes que lo solicitaren”.

“Art. 14. A los Administradores de Rentas o cualquier Recaudador Fiscal que no cumpliera o no hiciere cumplir esta Ley, le serán aplicadas administrativamente sanciones pecuniarias que no podrán exceder de un mil córdobas, conforme a disposiciones de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental sin perjuicio de las penas en que pudieren incurrir en caso de responsabilidad penal”.

10. Catastro Fiscal

Por Decreto Ejecutivo del 8 de abril de 1967, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 28 de abril de 1967, se dictó la Ley de Catastro e Inventario de

Recursos Naturales, creando la Dirección Ejecutiva de Catastro e Inventario de Recursos Naturales. Por considerarlo de importancia transcribiremos los artículos siguientes:

“Art. 1. La presente Ley tiene por objeto: suministrar las bases para el establecimiento de un moderno sistema que garantice la equidad y eficiencia de la tributación de la propiedad inmueble; proveer los elementos de conocimiento y juicio necesarios para aprovechar económicamente los recursos naturales del país mediante programas y proyectos de explotación y procesamiento técnicamente organizados; suministrar la información requerida para preparar e implementar política y programas tendientes a lograr en forma cada vez más efectiva un uso mejorado de la tierra, y a orientar la formulación y ejecución de programas y proyectos de colonización agraria; y sentar las bases para mejorar el sistema de registro de la propiedad y establecer oportunamente en el país un sistema perfeccionado de catastro legal”.

“Art. 2. Para el cumplimiento de los objetivos señalados en el artículo anterior, el Estado por medio de los organismos competentes, procederá a desarrollar, de acuerdo con programas elaborados según normas técnicas modernas, lo siguiente:

- a) Un catastro que identificará, individualizará y evaluará las propiedades urbanas y rurales y
- b) Un inventario y evaluación de los recursos naturales del país, y una clasificación del uso potencial de la tierra”.

“Arto. 4. Se crea por esta Ley la Dirección Ejecutiva de Catastro e Inventario de Recursos Naturales, adscrita al Ministerio de Fomento, Industria y Comercio, como una dependencia de la Oficina de Planificación del Consejo Nacional de Economía, con las funciones de organizar, dirigir, coordinar y supervisar la ejecución de las actividades que realizarán las dependencias gubernamentales indicadas en el artículo siguiente, y de consolidar el establecimiento, actualización del Catastro e Inventario de Recursos Naturales”.

“Art. 14. El Ministerio de Hacienda creará una oficina o departamento especial que tendrá la responsabilidad de efectuar técnicamente la valuación de la propiedad inmueble, de acuerdo con un Manual de Valuación que establecerá la forma en que para fijar los valores, se tomará en cuenta la ubicación superficial, mejoras y demás elementos que afecten el valor del inmueble, según los resultados del levantamiento catastral realizado por las dependencias gubernamentales autorizadas por la ley”.

“Art. 15. La recaudación de los impuestos territoriales se efectuará en base a la valuación hecha de acuerdo con el artículo anterior. Sin embargo, la recaudación de los impuestos territoriales se efectuará en base a las declaraciones de los propietarios, en el caso de aquellas propiedades que, en las fechas en que la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles manda hacer las declaraciones, no hayan sido incluidas aún en el levantamiento catastral” y

“Art. 24. Para facilitar las operaciones de levantamiento y actualización del Catastro, las Oficinas del Registro Público de la Propiedad Inmueble deberán cooperar con las autoridades Catastrales, poniendo a su disposición cualquier información que haga más expedita la labor de éstas, sin perjuicio todo esto de lo establecido en el Art. 37 de la Legislación Tributaria Común”.

Posteriormente el catastro pasa a ser un departamento del Ministerio de Hacienda y es conocido como Catastro Fiscal. Sin embargo existe un Catastro Municipal.

11. Registro Público de la Propiedad Inmueble

El Registro Público de la Propiedad no es más que una de las tres secciones que comprende el Registro Público; los otros son: el de las Hipotecas y el de las Personas.

El profesor español Ramón María Roca Sastre, en su obra “Derecho Hipotecario”, Tomo I, dice que “el Registro de la Propiedad Inmueble se concebía desde tres puntos de vista: como institución jurídica, como oficina y como conjunto de libros”. Según la primera acepción el Registro de la Propiedad Inmueble es la institución jurídica que constituye el instrumento básico o esencial del Derecho Inmobiliario Registral. El autor Juan Díez Picazo define al Registro de la Propiedad “como una institución administrativa destinada a contener la publicidad oficial de la situación jurídica de los bienes inmuebles”.

Conforme el segundo punto de vista, el Registro como oficina “es un órgano estatal que tiene por inmediato cometido la constancia o publicidad de las mutaciones jurídico-reales inmobiliarias”.

Como afirmamos anteriormente el “Registro de la Propiedad Inmueble puede también ser concebido como “conjunto de libros”, o sea, una reunión ordenada de los libros oficiales debidamente numerados y legalizados existentes en cada oficina pública de Registro, en los que se extienden, conforme a la ley, los asientos correspondientes de los actos inscribibles”.

Según el Código Civil de la República de Nicaragua, en su artículo 3951, se inscribirán en el Registro Público de la Propiedad:

1. Los títulos de dominio sobre inmuebles.
2. Los títulos en que se constituyen, reconozcan, modifique o extinguen derechos de usufructos, uso, habitación, servidumbres, activos, anticresis y otros cualesquiera derechos reales diversos del de hipoteca.
3. Los títulos en que conste el arrendamiento de inmuebles pueden o no inscribirse para los efectos del Art. 2949”.

La Legislación Tributaria Común nos dice en su artículo 37 que “los Registradores Públicos están obligados a informar diariamente a la Dirección General de Ingresos o a la Administración de Rentas, en formatos que estas mismas oficinas suministrarán acerca de todo documento presentado para su registro, especificando nombre y calidades de los interesados en él, naturaleza del acto o contrato, y monto involucrado en el documento respectivo”.

12. Dirección General de Aduanas y las Aduanas del país

La Dirección General de Aduanas es el organismo superior aduanero, a nivel nacional, y tiene a su cargo la dirección técnica y administrativa de las aduanas y oficinas aduaneras, y demás actividades del ramo.

Le corresponde a la Dirección General de Aduanas, como función principal, “el cumplimiento y el hacer cumplir las disposiciones del Código Aduanero y su reglamento; de la legislación arancelaria uniforme centroamericana y de las demás leyes y disposiciones aplicables”.

Las aduanas u oficinas aduaneras son dependencias de la Dirección General de Aduanas, que actuando bajo su autoridad y supervisión, tiene a su cargo el control y fiscalización de la entrada de mercancías al país, de su salida al extranjero y del tránsito de las mismas, así como su custodia y aforo, de acuerdo con las disposiciones legales.

Le corresponde a las aduanas y oficinas aduaneras el intervenir en las operaciones y trámites aduaneros, conforme a lo dispuesto en el Código Aduanero y su reglamento; el arancel centroamericano uniforme a la importación; la legislación arancelaria uniforme centroamericana y demás leyes aplicables.

Los almacenes generales de depósito, en donde se ofrezca el servicio de almacenamiento de mercancías extranjeras durante un tiempo determinado,

sin pagar derechos aduaneros, funcionarán bajo la vigilancia y control de la aduana. Existen también los agentes aduaneros los cuales deben ser autorizados para tales fines, por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Las infracciones, que constituyen contrabando y defraudación fiscal en el ramo aduanero, estarán especificadas en disposiciones legales sobre la materia del país y serán penados conforme a ellas. El Decreto No. 839 “Delito de Defraudación Fiscal”, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 239 del 22 de octubre de 1981, define el delito de “Defraudación Fiscal y las maniobras que ilícitamente comenten los defraudadores”. La Ley No. 42 Ley de Defraudación y Contrabando Aduanero, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 156 del 18 de agosto de 1998, define lo que se considera “Defraudación aduanera y contrabando”. Asimismo establece las sanciones y procedimientos para este tipo de delito.

El servicio aduanero depende del Poder Ejecutivo, en el ramo de finanzas. El numeral 6) del artículo 150 de la Constitución Política actual (que señala las atribuciones del Presidente de la República), sobre este caso concreto, dice lo siguiente: “6) Nombrar y remover a los Ministros y Vice Ministros de Estado, Ministros Delegados de la Presidencia, Presidentes o Directores de entes autónomos y gubernamentales y demás funcionarios cuyo nombramiento o remoción no está determinado de otro modo en la Constitución y en las leyes”.

Según Rafael Bielsa, en su: “Derecho Administrativo” (Tomo IV), la Dirección General de Aduanas “tiene a su cargo la superintendencia y dirección de aduanas, receptoría y demás oficinas de su jurisdicción e intervendrá en todas las cuestiones que se promueven en el orden aduanero con arreglo a las atribuciones que le acuerden las leyes aduaneras”. Agrega Bielsa que “la Aduana es el órgano de la Administración Pública que tiene por principal objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y reglamentación del comercio internacional. En los términos: el papel general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito por las fronteras”.

13. Contraloría General de la República

La Contraloría General de la República fue creada por el Decreto del 20 de septiembre de mil novecientos setenta y nueve, publicado en “La Gaceta”,

Diario Oficial del 22 de enero de 1980. Es un ente descentralizado con personería jurídica, patrimonio propio y plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y está a cargo de un Contralor General, nombrado por la Asamblea Nacional. La Contraloría General de la República, será sin solución de continuidad, sucesora del antiguo Tribunal de Cuentas del anterior régimen somocista.

Posteriormente la Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional, dictó la “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, del Sistema de Control de la Administración Pública y del Área Propiedad del Pueblo”, del 22 de diciembre de 1980, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 22 de enero de 1981. Esta disposición deroga la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, publicada anteriormente.

14. Tribunal Tributario Administrativo

El Código Tributario de Nicaragua en su Art. 203 crea el Tribunal Tributario Administrativo como un organismo altamente especializado e independiente de la administración tributario. Tendrá su sede en Managua, capital de la República y jurisdicción en todo el territorio nacional”

El Art. 204. se refiere a la competencia cuando dice así: “El Tribunal Tributario Administrativo es competente para conocer y resolver sobre:

1. El Recurso de Apelación de que trata el título III de este Código;
2. Las quejas de los contribuyentes contra los funcionarios de la Administración Tributaria en las actuaciones de su competencia y dictar las sanciones, indemnizaciones, multas y demás en contra de éstos”.

El Tribunal estará integrado por tres miembros; dos abogados debidamente incorporados ante la Corte Suprema de Justicia y un tercero será un contador público autorizado.

El sistema impositivo antes del triunfo de la revolución de 1979

Además de las leyes fiscales antes mencionadas, durante el régimen de los Somozas, se emitieron leyes sobre riquezas naturales; inversiones extranjeras, inversiones hoteleras y centros hospitalarios y de privilegios fiscales a favor del turismo. Todas estas contenían disposiciones que trataremos de explicar, brevemente, a continuación:

14.1 Ley General sobre Explotación de las Riquezas Naturales

Esta ley tenía por objeto establecer las condiciones básicas que regirían la exploración y explotación de las riquezas naturales de propiedad del Estado;

de conformidad con la Constitución Política vigente en esa época. La ley tiene fecha del 20 de marzo de 1958 y se publicó en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 83, del 17 de abril del mismo año.

El artículo 80 contemplaba que las leyes especiales podían excepcionar parcial o totalmente los derechos de importación de los materiales, maquinarias, instrumentos, útiles y demás efectos que necesitaban introducir en el país los concesionarios, siempre que tengan relación directa o inmediata con sus trabajos de exploración, explotación, beneficios, manufactura o refinamiento y transporte y que no fueren producidos en el país en cantidades suficientes y a precio razonablemente competitivo.

El capítulo XIII detalla un impuesto que tenía que ser pagado, por los concesionarios de exploración, como es: “El impuesto por cada hectárea o fracción de hectárea, que se sufragaba por cada año o parte de año que dure la concesión”. Este impuesto debía pagarse dentro de los primeros treinta días de cada año del término de la concesión. Los concesionarios de explotación estaban obligados por cada año o fracción de año que estuviere vigente de concesiones de explotación de sustancias que no provinieran del subsuelo los concesionarios pagaban al Fisco, además, un impuesto de explotación. A los tenedores de licencias de explotación, les correspondía un impuesto anual de explotación, lo mismo que un impuesto fijo sobre el producto explotado, el cual se estimaba sobre unidad de volumen, peso o cantidad, de la riqueza explotada.

14.2 Ley Especial sobre Exploración y Explotación de Minas y Canteras Decreto No. 1067.

La ley contemplaba todo lo que se relacionaba con las sustancias útiles del reino animal, inorgánicas u orgánicas, cualesquiera que sean su estado físico, origen y forma de su yacimiento, y cuya explotación requiriera la práctica de trabajos con arreglos a la técnica minera. Fue publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial Nos. 69 al 72 y 74, del 24, 27 y 30 de Marzo de 1965.

En su artículo 39 esta ley dice: “La ocultación con fines fraudulentos de sustancias extraídas de la concesión hace incurrir al concesionario en el delito de defraudación fiscal que será sancionado con la pena máxima que establecen las leyes de la materia por primera y segunda vez, dando la tercer reincidencia motivo para que el Director General de Riquezas Naturales, cancele la concesión”.

El Art. 120 hace referencia al tributo de los concesionarios; cuando expresa que “los titulares de concesiones de exploración y de explotación están obligados al pago de los siguientes tributos: 1) impuestos fijos de otorgamiento; 2) impuestos superficiales; 3) impuestos ad-valorem; 4) participación del Estado en los beneficios industriales y comerciales. Esta participación sustituirá al impuesto sobre la renta”.

El período gravable estaba establecido en el Art. 139 “el primer período gravable para los concesionarios de explotación de minerales y para los tenedores de licencias de beneficios comenzarán a contarse desde la fecha del título de la respectiva concesión o de la licencia en su caso, y los subsiguientes correrán de acuerdo con la ley de la materia”.

La Ley trata nuevamente de defraudación fiscal en su Art. 153, cuando establece: “Las exportaciones o venta de cualquier cantidad de mineral no declarada se considera como defraudación fiscal y será penada con una multa del doble de los impuestos defraudados, por primera vez y con la cancelación de la concesión en caso de reincidencia. Cualquier persona que denuncia al Estado una defraudación de esta especie, tendrá derecho a un 50% de los impuestos defraudados”.

También se mencionaba, en el Art. 162, que “ningún derecho o reclamo podrá oírse o tramitarse en la Dirección General de Riquezas Naturales si el interesado no demuestra que está solvente en el Fisco”.

14.3 Ley Especial sobre Exploración y Explotación del Petróleo – Decreto No. 372

Esta ley señala que: “Pertenece al Estado todos los yacimientos o existencias naturales del petróleo que se encuentren en cualquier estado, en la superficie o en el subsuelo del territorio nacional”. La ley fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 278 del 3 de diciembre de 1958.

También establecía que “Los concesionarios de exploración de petróleo pagarán al fisco anualmente en moneda dólar de los Estados Unidos de América, durante el período de exploración, por cada hectárea los impuestos superficiales siguientes: a) en la zona del Pacífico: cinco centavos de dólar (US\$0.05); b) en la zona Central: dos centavos de dólar (US\$ 0.02); c) en la zona del Atlántico: cuatro centavos de dólar (US\$0.04), d) en las zonas de las plataformas continental: tres centavos de dólar (US\$0.03). El primer pago anual del impuesto superficial de exploración deberá ser pagado dentro de los treinta días siguientes a la fecha del título de la respectiva concesión.

Los subsiguientes pagos deberán hacerse dentro de los primeros treinta días de cada año del período de concesión”.

En cuanto a “Los concesionarios de explotación al igual que los de exploración, pagarán en moneda dólar de los Estados Unidos de América por cada hectárea de explotación un impuesto inicial de explotación según la zona del país y por cada año un impuesto superficial de explotación por cada hectárea o fracción dependiendo de la zona. El impuesto inicial de explotación deberá ser pagado dentro de los primeros treinta días de vigencia de la concesión y el impuesto anual de explotación debería pagarse trimestralmente y por adelantado dentro de los primeros quince días de iniciado el trimestre respectivo”.

Todos los “Concesionarios petroleros estaban sujetos al pago del impuesto sobre la renta y los titulares de concesiones de exploración y explotación del petróleo, así como los tenedores de licencia de manufactura y refinación y de transporte de petróleo, gozaban de exención total de los impuestos aduaneros de importación, inclusive los derechos consulares para los materiales, maquinarias, instrumentos, útiles y demás efectos, durante diez años a partir de la fecha en que se expedía el título de la concesión o de la licencia respectiva. Igualmente gozaban, durante el mismo plazo, de exención para el pago de los impuestos que grababan el capital invertido en sus empresas”.

14.4 Ley Especial sobre Explotación de la Pesca - Decreto No. 557

Esa Ley se aplicaba a los actos de pesca de la fauna y flora acuática que se ejecutaban en las aguas de los mares territoriales, continentales e insulares y en las que cubrían la plataforma continental: en las aguas del mar libre y en los lagos, lagunas y ríos de uso común o público. La ley fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 32 del 7 de febrero de 1961.

“El impuesto de explotación de la fauna y la flora acuática se calculará en base a la capacidad de pesca de los barcos de la empresa respectiva. Los tenedores de licencias de explotación, de pesca comercial y de pesca de tortuga, pagaban por adelantado un impuesto anual, por el uso de esa licencia, que se calculaba con base en el tamaño de las embarcaciones que se dedicaban a los servicios de pesca como por ejemplo: embarcaciones hasta de 16 pies de largo y hasta de 4 pies de largo y hasta de 4 pies de ancho, la suma de US\$ 10.00”.

“Los tenedores de licencias de explotación de pesca comercial pagaban al Fisco en concepto de participación del Estado en la riqueza explotada por cada libra de producto explotado”.

Por ejemplo: camarón fresco congelado, la suma de 0.21; cola de langosta congelada, la suma de 0.175; por cada tortuga viva, 21.00; por filete de pescado descongelado, 0.07. La Recaudación General de Aduanas se encargaba de liquidar y percibir el impuesto producto de la exportación de dichos productos.

14.5 Ley de Conservación, Protección y Desarrollo de las Riquezas Forestales del país Decreto No. 1381

Esta Ley fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 239 del 21 de octubre de 1967 y regulaba la explotación maderera, el corte, la extracción, almacenamiento y transporte de las clases de madera indicadas en la concesión con obligación de procesarlas e industrializarlas en el país.

El concesionario, en lo que se relaciona a la planta industrial, gozaba de los estímulos y exenciones fiscales contempladas en la Ley respectiva, y en lo que respecta a los tributos a pagar, por la explotación forestal, estaban sujetos a lo siguiente: a) Impuesto inicial; b) Impuesto superficial; y c) Impuesto de explotación.

15. Legislación sobre el desarrollo industrial

15.1 Ley de Protección y Estímulo al Desarrollo Industrial – Decreto No. 317.

Esta ley fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 89 del 24 de abril de 1958. Dicha ley declaraba de “interés general el establecimiento en el país de plantas industriales que sometan a proceso industrial, elaboren o transformen materias primas productos semielaborados nacionales o extranjeros, con el objeto de satisfacer la demanda doméstica de productos semielaborados o elaborados, o aumentar el comercio de exportación mediante la producción de nuevos artículos exportables o la mayor elaboración de los que ya son objeto de dicha exportación”. (Art. 1).

El Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Fomento, Industria y Comercio, clasificaba a cada planta en una de las categorías siguientes: a) fundamental; b) necesaria y c) conveniente.

Según el Art. 10 de aquella ley, las plantas industriales clasificadas gozaban de las franquicias, exenciones y reducciones de carácter fiscal siguiente:

- a) Franquicia aduanera para la importación de los materiales de construcción que se necesiten para instalar o montar la maquinaria de la fábrica respectiva y para erigir el edificio de la misma, sus dependencias y obras necesarias, así como viviendas anexas para sus empleados y trabajadores;
- b) Franquicia aduanera para la importación de artículos tales como motores, maquinarias, equipos, herramientas, implementos, repuestos y accesorios que se requieran para la debida instalación inicial de la planta, así como del instrumental de laboratorio necesario para la fabricación y control de calidad de los productos;
- c) Franquicia aduanera para la importación de los bienes descritos en los acápites anteriores que sean necesarios para el mantenimiento adecuado de las operaciones de la planta o para la ampliación o mejoras de sus instalaciones;
- d) Franquicia aduanera para la importación de combustible, aceite, combustible y lubricantes necesarios para producir energía o para utilizarse con cualquier fin indispensable para la producción de la planta;
- e) Franquicia aduanera para la importación de materias primas, artículos semielaborados o materiales similares que entre en la composición o en el proceso de elaboración y empaque o envase del producto terminado;
- f) Reducción hasta del 90% de los impuestos o cargos a que se refieren los acápites d y e
- g) Exención total o reducción hasta en un 90% de impuestos sobre el establecimiento o explotación de la empresa de que se trate y sobre la producción y venta en fábricas de los productos que elabore;
- h) Exención total de los impuestos que graben el capital invertido directamente afecto a la planta; e
- i) Exención total o reducción hasta un 50% del impuesto sobre la renta proveniente de la explotación de la planta”.

El período para las exenciones o franquicias se comenzaba a contar de la fecha en que el impuesto, recargo o derecho se causaría por primera vez si no se hubiere otorgado su exención. El período de exención del impuesto sobre la renta comenzaba a contarse en el período gravable en que se iniciaba la producción.

El Poder Ejecutivo por decreto dictado por el Ministerio de Hacienda, previo dictamen del Ministerio de Fomento, y “con la debida consideración de las necesidades de la industria, de su clasificación y de las condiciones de competencia, tanto en el mercado doméstico como externo señalará las exenciones y reducciones de los impuestos de producción o venta en fábrica

que graben las materias primas, de origen nacional, que la planta necesita adquirir”.

Las plantas clasificadas que destinen parte de su producción a la exportación, gozarán en lo que respecta a los artículos exportados, de los siguientes privilegios:

- a) “Franquicia posterior (Draw- back), mediante la restitución de los gravámenes que se hubieren ocasionado, por la importación de las materias primas incorporadas en el artículo exportado, así como por la de los embarques o envases en que se exporten dichos artículos con excepción de los sacos de tela o telas para confeccionar sacos. El derecho de restitución posterior se aplicará también a la diferencia que pudiera ocasionarse, en contra de la industria exportadora, con motivo de la existencia de tipos de cambio diferentes para la importación de materias primas o artículos semielaborados y la exportación del producto elaborado;
- b) Exención total o reducción hasta en un 90% de los impuestos de exportación que graben los productos elaborados, en los casos y hasta el monto que sea necesario, a juicio del Ministerio de Fomento, para permitir la competencia del producto en el mercado externo; y
- c) En el caso y condiciones del acápite que antecede, exención o reducción de los impuestos que gravan la producción, posterior a la exportación, de los gravámenes exencionados o reducidos”.

15.2 Legislación sobre inversión extranjera – Decreto No. 10

15.2.1 Ley de Inversiones Extranjeras

La Ley fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 56 del 10 de marzo de 1955. Es una ley dictada por el Poder Ejecutivo, en el ramo de Fomento considerando: “que para obtener un grado superior de desarrollo económico es importante estimular la inversión del capital extranjero, y que para ello es preciso establecer garantías de trato equitativo, en ningún caso menos favorable al del capital nacional”.

El Art. 16 establecía la exenciones por leyes de estímulo, al contener que dice: “el capital extranjero registrado que se destine al financiamiento de industrias o a la explotación de recursos naturales gozará, además de los derechos establecidos en la presente Ley y al igual que el capital nacional, de las garantías y exenciones que se especifiquen en las Leyes de estímulo industrial y de utilización de recursos naturales”.

Posteriormente fue publicada la Ley de Promoción de Inversiones Extranjeras, en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 47 del 24 de mayo de 2000

15.3 Decreto sobre inversiones hoteleras y centros hospitalarios – Decreto No.520

Este decreto declaraba antes de la revolución de “interés nacional toda inversión de capital destinada a la construcción de hoteles y centros de diversión que fomenten al turismo, siempre que la inversión no sea inferior a siete millones de córdobas”, y también “declara de interés nacional toda inversión de capital destinado a la construcción de centros hospitalarios, siempre que su inversión mínima no sea inferior a un millón de córdobas para el distrito de Managua; quinientos mil córdobas para los municipios de Chinandega, León, Masaya, Jinotepe, Diriamba, Granada, Rivas y Matagalpa, y de cien mil córdobas en cualquier otro municipio de la República”.

Conforme el Art. 4, el inversionista gozará de las franquicias y exenciones siguientes:

- a) “Exención de impuesto sobre el capital y sobre la renta, por el término de diez años, a partir del día en que el Ministerio de Fomento, Industria y Comercio o a la Junta Nacional de Asistencia y Previsión Social, en su caso, declare que el centro respectivo ha entrado en operación. Así mismo gozará de exención del impuesto directo sobre el capital durante el término comprendido entre la ejecución de los trabajos y la fecha en que el centro empiece a operar;
- b) Franquicia aduanera y consular para la importación de toda clase de materiales, equipo, enseres, mobiliario, maquinaria y demás artículos destinados exclusivamente a la construcción y montaje del centro y sus anexos, así como para su adecuado funcionamiento, y exención de la obligación de hacer depósitos previos para sus importaciones y autorización para hacer uso de créditos extranjeros. Lo dispuesto en los literales b) y c) de este artículo se aplicará a los centros hospitalarios ya existentes en cuanto a sus ampliaciones y funcionamientos”.

Además, esta ley exoneraba al inversionista de los impuestos municipales y de asistencia social, adecuando los planes de arbitrios al espíritu de la presente ley. El Decreto No. 520 fue publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 184 del 13 de agosto de 1960.

15.4 Privilegios fiscales a favor del turismo

Mediante este decreto se exencionaron los préstamos otorgados por personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras quienes invertían en la construcción de hoteles u otros centros que servían para fomentar el turismo y que tenían derecho a los privilegios del Decreto Legislativo del 5 de agosto de 1960, “gozando pues de exención de impuesto sobre la renta y de impuesto sobre bienes mobiliarios, desde el día en que se concedía el crédito y por el término del mismo, no pudiendo la exención ser mayor de 20 años. Para gozar de este privilegio, el interés del préstamo no deberá exceder el 8% anual, el plazo no deberá ser menos de 5 años y la cantidad prestada no menor de un millón de córdobas”. Este Decreto se publicó en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 286 del 15 de diciembre de 1967.

15.5 Ley de inversiones extranjeras dadas en la época de la revolución

Por Decreto No. 31, del 20 de noviembre de 1987 se dicta la Ley de Inversiones Extranjeras. A esta ley estará sujeta la inversión extranjera directa en Nicaragua y los contratos de tecnología, de servicios, de gestión o de relaciones comerciales especiales con el extranjero vinculados con dicha inversión y que originen pagos hacia el extranjero.

De acuerdo al Art. 19. “la inversión extranjera queda, en lo general, sujeta al régimen fiscal vigentes; sin embargo, en casos calificados, podrá eximirse total o parcialmente el pago de impuestos fiscales o aduaneros, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en los convenios internacionales ratificados por Nicaragua”. La referida ley fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial del 11 de diciembre de 1987”.

15.6 Plan de arbitrios

El día 28 de junio de 1988, la Asamblea Nacional dicta la Ley de Municipios, la que es publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial del 17 de agosto de ese mismo año. Mediante tal ley el Gobierno de Nicaragua establece el marco legal de la administración municipal en base a la Constitución Política vigente en esa época.

Por Decreto del uno de diciembre de 1988, el Presidente de la República, publica en “La Gaceta”, Diario Oficial del 15 de diciembre del mismo año, el “Plan de Arbitrios del Municipio de Managua”, cuyo patrimonio del contribuyente se compone, de sus bienes muebles e inmuebles, de sus créditos activos, del producto de sus ventas, impuestos, participación en impuestos estatales, tasas por servicios y aprovechamientos, arbitrios, contribuciones

especiales, multas, rentas, cánones, subvenciones, empréstitos, transferencias y de los demás bienes o activos que le atribuyen las leyes o que por cualquier otro título puede percibir dicho municipio.

También este decreto menciona las exenciones en el pago de los impuestos previstos en la misma, en cuanto se relaciona con: a) las plantas industriales, en la misma forma y condiciones que el decreto de su clasificación los ampara sobre las ventas en fábricas de los productos que elaboran; b) los instrumentos musicales y sus accesorios; c) los artículos deportivos, y sus accesorios; y d) el Estado; sus instituciones y los entes descentralizados, excepto sus empresas comerciales, industriales y de servicios.

La Alcaldía de Managua podrá condonar hasta en un 50% los créditos municipales, multas o recargos, en casos debidamente justificados.

De las resoluciones o reparos dictados de conformidad con el presente Plan de Arbitrio, cabrá el recursos de revisión ante el mismo funcionario, que deberá resolver su sola interposición ante las resoluciones negativas así dictadas y cabrá el recurso de apelación a la Alcaldía el que deberá interponerse dentro del tercer día. Admitido dicho recurso se emplazará al apelante para que dentro de 24 horas comparezca (a mejorar el recurso) y sin otro trámite se dictará la resolución correspondiente.

Todos los impuestos, derechos, tasas por servicios y demás contribuciones y sus multas correspondientes, prescribirán en dos años contados desde la fecha en que fueron causados.

Con el objeto de vigilar el cumplimiento de los impuestos, tasas por servicios y demás contribuciones, la Alcaldía de Managua, en cualquier tiempo podrá practicar inspecciones; exámenes de los libros de contabilidad y exámenes de otros documentos pertenecientes a los contribuyentes y a terceros que hayan realizado alguna transacción con aquellos y de cualquier otro documento que aporte indicios conducentes a la determinación de los mismos.

Los certificados de las resoluciones dictadas por el Alcalde de Managua, fijando lo debido por un contribuyente, prestará mérito ejecutivo.

Las regulaciones arriba mencionadas se reformaron por Decreto del 20 de enero de 1989, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 14 de marzo del mismo año. El objetivo de la reforma es el de ajustar las tasas fijadas en los artículos 12, 13, 15, 18, 20, 24, 25, 26, 30, 31, 32 y 39 del Plan de

Arbitrios del municipio de Managua vigente. Asimismo, se establece que las solvencias municipales vencerán el día quince del mes siguiente al que sean extendidas y el solicitante deberá enterar en Tesorería la suma debida correspondiente.

En “La Gaceta”, Diario Oficial del 31 de julio de 1989, aparece publicado el Decreto titulado “Plan de Arbitrios Municipales”. En el mencionado Decreto, encontramos el concepto de tesoro de los municipios; que se compone de sus bienes muebles e inmuebles; de sus créditos activos; del producto de sus ventas; impuestos, participación en impuestos estatales, casas por servicio y aprovechamientos, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, transferencias de los bienes que le atribuyan las leyes y que por cualquier otro título puedan percibir.

Además nos señala lo que la ley considera como impuesto de matrícula, cuando el artículo 3 establece: “toda persona natural o jurídica que se dedique habitualmente a la venta de bienes con prestación de servicio, sean estos profesionales o no, deberán solicitar la matrícula anualmente, en el municipio, para cada una de las actividades económicamente diferenciadas que en el mismo desarrolle. La matrícula deberá efectuarse en el mes de enero de cada año”.

Asimismo, en su artículo No. 11, regulaba el Impuesto sobre Ingresos: “Toda persona natural o jurídica que, habitualmente o esporádicamente, se dedique a la venta de bienes o a la prestación de servicios, sean estos profesionales o no, pagará mensualmente un impuesto municipal del dos por ciento (2%) sobre el monto de los ingresos brutos obtenidos por las ventas o prestaciones de servicios.

Cuando los ingresos se obtengan total o parcialmente, en moneda extranjera, se convertirá en moneda nacional a efectos de la aplicación de este impuesto y otros de este Plan de Arbitrios utilizando como factor de convención la cotización oficial de tal moneda al último día del mes, por cuyos ingresos se tribute o la del día en que se perciban los ingresos en el caso de los contribuyentes a que se refiere el párrafo segundo del artículo 14 de este Plan de Arbitrios.

El capítulo III establece los impuestos municipales y para una ilustración del lector haremos una breve reseña de éstos:

- a) “Los establecimientos, sucursales y agencias de los bancos del Sistema Financiero Nacional, tributarán mensualmente en los Municipios donde estén radicados, un 0.5% sobre los ingresos que perciban

por servicios bancarios y por el cobro de intereses de toda clase de préstamos;

- b) Toda persona natural o jurídica, que se proponga edificar, o realizar mejoras, deberá pagar, previamente a su ejecución, un impuesto municipal del 1% sobre el costo de edificación o mejora;
- c) Toda persona natural o jurídica que, habitualmente o esporádicamente, organice espectáculos públicos tales como bailes, kermés, festivales, comerciales, boxeo, peleas de gallos, eventos deportivos, barreras de toros, carreras de caballos, discotecas y similares, pagarán un impuesto municipal del 5% sobre los ingresos recibidos por la venta de entrada para el espectáculo;
- d) Los propietarios de locales cinematográficos habrán de pagar impuesto del 5% sobre los ingresos percibidos por la venta de entradas;
- e) Toda persona natural o jurídica que efectúe rifas o sorteos, lo haga reiterada o esporádicamente, pagarán un impuesto municipal de un 5% sobre el valor nominal de todas las acciones emitidas; y
- f) Toda sociedad mercantil y civil deberá abonar en el municipio de su domicilio y previamente a su inscripción en el Registro Público, un impuesto municipal de 1% de su capital social”.

Las tasas por servicios y aprovechamientos, son contempladas en el artículo 26, cuando se utilizan bienes de uso público municipal o del desarrollo de una actividad que beneficie al sujeto pasivo o contribuyente. Estas tasas serán exigibles desde que se inicie la prestación del servicio o realice la actividad y desde que se concede la utilización privativa, pero las alcaldías podrán exigir el depósito previo de las tasas correspondientes.

Las tasas por servicio, se pagan cuando es necesario o se necesita hacer un fierro para marcar ganado. Toda persona natural o jurídica propietaria de ganado, deberá matricular o registrar en la Alcaldía su fierro o marca de herrar y renovar este registro cada año en el mes de enero, para lo cual abonará una tasa. Para cualquier traslado de ganado fuera de la circunscripción municipal, se deberá obtener de la Alcaldía un permiso o guía y se abonará la tasa que se establezca en función del número de animales trasladados. También se pagará un 2% sobre el valor de las reses o semovientes vendidas y la Alcaldía emitirá una carta de venta de Ganado.

Las tasas por los servicios de recolección de basura, limpieza de calle, cementerios, rastros y otros servicios que presten las Alcaldías, se determinarán de forma que lo recaudado por tales servicios, cubra al menos el 50% del costo de los mismos.

Los propietarios de inmuebles que pretendan acondicionar las cunetas o aceras, con rampas para facilitar el acceso de vehículos con fines particulares o comerciales, deberán solicitar autorización en la Alcaldía y abonar la tasa correspondiente.

Toda persona natural o jurídica, que coloque o mande a colocar placas, afiches, anuncios, cartelones o rótulos pagará mensualmente una tasa, cuya cuantía dependerá de su tamaño y ubicación.

Para la ocupación de aceras, calles o terrenos municipales, como puestos de comida, mesas o cualquier fin comercial, se deberá solicitar permiso previo a la alcaldía y abonar la tasa establecida.

La extracción de madera, arena o cualquier otro producto de terrenos ejidales o municipales no podrá hacerse sin la autorización correspondiente de la Alcaldía y el pago de la tasa fijada por la ley.

Las Alcaldías podrán imponer contribuciones especiales para la ejecución de obras para el establecimiento, ampliación o mejoras de servicios municipales, siempre que en consecuencia de aquellas se beneficien especialmente personas determinadas.

Toda persona que pretenda ocupar terrenos ejidales deberá suscribir un contrato de arrendamiento con la Alcaldía respectiva, abonando el canon que ésta determine en base de la extensión y calidad de los terrenos, así como su mayor proximidad del casco urbano.

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales que hemos mencionado en los párrafos anteriores, son pagados o cancelados por los contribuyentes en las respectivas Tesorerías de las Alcaldías de las diferentes localidades del país.

15.7 Plan de arbitrios del municipio de Managua en la época revolucionaria

El Alcalde de la ciudad de Managua, en uso de sus facultades que le confieren las disposiciones contenidas en la Ley No.40, Ley de Municipios, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial del 17 de agosto de 1988, decreta el Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. El plan es detallado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 15 de diciembre de 1988.

El Plan de Arbitrios tiene como objetivo establecer las fuentes de ingreso fundamentales del Municipio de Managua, “cuyo patrimonio se compone de sus bienes muebles e inmuebles, de sus créditos activos, del productos de sus ventas, impuestos, participación en impuestos estatales, tasas por servicios y aprovechamientos, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, subvenciones, empréstitos, transferencias y de los demás bienes o activos que le atribuyan las leyes o que por cualquier otro título pueda percibir”.

El Plan de Arbitrios contempla las clases de impuestos siguientes: a) sobre ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios sean o no profesionales; b) sobre matrículas, a las que están obligadas las personas que en forma habitual o permanente se dediquen a actividades comerciales y a los vendedores ambulantes y a los buhoneros; también recae al gremio de los Abogados; c) a otros impuestos municipales, como sería la ejecución de edificaciones o mejoras, las cuales deberán ser pagados previamente; pero están exentos de este impuesto las edificaciones y mejoras que se ejecuten en las viviendas familiares; d) tasas por servicios y aprovechamiento; son cobrados como contraprestación privativa de bienes de uso público municipal; e) tasas por servicios. Toda persona natural o jurídica que necesite hacer un fierro para marcar ganado o madera, deberá solicitar permiso a la Alcaldía; y j) la Alcaldía podrá suscribir contratos de arrendamientos sobre inmuebles con particulares, entidades estatales o empresas mixtas, suscribiendo con los interesados en contratos simples los términos, cánones, duración y demás cláusulas en cada caso. Los contratos con duración mayor de un año deberán elaborarse en escritura pública.

El Plan de Arbitrios se refiere a la solvencia municipal de las personas naturales o jurídicas que estén al día en el pago de los impuestos, tasas, multas y demás contribuciones a que estén obligados. El incumplimiento de las disposiciones contenidas en el plan de arbitrios ocasionará el pago de multas.

Están exentos del pago de los impuestos municipales:

- “a) Las industrias conforme su decreto de clasificación industrial;
- b) Los instrumentos musicales y sus accesorios y los artículos deportivos; y
- c) El Estado, sus instituciones y los entes descentralizados, excepto sus empresas comerciales, industriales y de servicios.

Asimismo, la Alcaldía podrá condonar, hasta en un cincuenta por ciento (50%), créditos municipales, multas o recargos, en casos debidamente justificados”.

15.8 Decreto Ley No. 1-90 del 25 de abril de 1990

Este Decreto contiene la “Ley Creadora de Ministerios de Estado”, considerando que “es indispensable reestructurar el Poder Ejecutivo para adecuarlo a la realidad económica, política y social del país en orden de democratización y desarrollo integral”. Por esta ley se crea el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y en su artículo 5, se señalan sus atribuciones y funciones, ellas son las siguientes:

- “a) Inventariar los bienes nacionales;
- b) La formulación y manejo de la política fiscal;
- c) La liquidación, garantía y pago de la deuda pública;
- d) La colocación de empréstitos internos y externos;
- e) Colaborará con el Presidente en la elaboración del Presupuesto Nacional, para ser sometido a la Asamblea Nacional.
- f) La administración de los bienes y rentas del Estado y el conocimiento y resolución de los asuntos fiscales y contratos sobre dichos bienes, sin perjuicio de lo expresamente dispuesto al respecto por la Constitución y las Leyes; y
- g) Las demás que le confieran la Constitución y las Leyes”

15.9 Ley de Solvencia Municipal

Fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 90, del 16 mayo de 2003, conocida también como Ley No. 452.

Esta ley tiene por objeto regular el mecanismo de la solvencia municipal, con el fin de coayudar a los esfuerzos de los gobiernos municipales de hacer efectiva la recaudación de los impuestos municipales con las competencias que la Ley de Municipios manda.

Se entiende por solvencia municipal la certificación extendida por el Gobierno Municipal, haciendo constar que el contribuyente se encuentra solvente con las obligaciones tributarias municipales contempladas en los Planes de Arbitrios correspondientes.

Boleta no contribuyente, es la certificación extendida por el Gobierno municipal, que hace constar que determinada persona natural o jurídica no es contribuyente, por no ser afectado a ningún tributo municipal; asimismo se incluyen a los que gozan de exenciones legales y los que están en la situación de cuantía no gravada por la legislación vigente.

La solvencia fiscal y la boleta de no contribuyente serán extendidas de forma gratuita por los gobiernos municipales en un plazo máximo de setenta y dos horas.

15.10 Decreto Ley No. 15-90 del 25 de mayo de 1990

Este Decreto reforma el Art. 6 de la Ley de Impuestos Selectivos de Consumo que había sido creado por Decreto publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 27 de diciembre de 1984, en lo referente a que “los acuerdos ministeriales tomados conforme este artículo regirán a partir de la fecha de su publicación por cualquier medio de comunicación colectiva”.

15.11 Decreto Ley No. 23-90 del 26 de junio de 1990

En este Decreto la Presidencia de la República dicta varias disposiciones que se refieren a que “los saldos de las cuentas de los registros contables y los estados financieros de los contribuyentes, deberán ser convertidos a la unidad de cuenta córdoba oro, al tipo de cambio vigente al 30 de junio de 1990 para la venta del dólar de los Estados Unidos de América en el mercado libre de divisas autorizado por el Banco Central de Nicaragua” y “a partir del primero de julio de 1990, los registros contables se llevarán en la unidad de cuenta córdoba oro”. También nos señala que “los créditos a favor del Estado serán expresados, liquidados y pagados en córdoba oro” y que “los créditos fiscales liquidados en córdoba oro podrán pagarse en su equivalente en córdoba del actual curso legal”, y que “Igual procedimiento se observará en las devoluciones de los saldo a favor de los contribuyentes por la Administración Fiscal”.

15.12 Decreto No. 29-90 del 25 de julio de 1990

Mediante este Decreto se reforma la Ley del Impuesto General al Valor; en el sentido que “el impuesto que se llamará: “Reforma a la Ley de Impuesto General al Valor” en adelante identificado IGV; se calculará aplicando a los valores determinados conforme las disposiciones de esta ley la tasa del 15%, salvo en la Transmisión de Bienes Inmuebles, que se aplicará la tasa del 6%”. También se reforman las fracciones I), V), VI), XIII) y XIX), del Art. 13 y las fracciones I), IV), VI), XIII), y XIX) del arto. 14, y se adiciona al mismo arto. 14 la fracción XX. Asimismo, la fracción II) del Art. 17 de esta misma ley.

15.13 Decreto No. 30-90 del 25 de junio de 1990

Se reforma la Legislación Tributaria Común en sus artículos 9 y 28. El Art. 9 señala los casos en que será necesaria presentar la Solvencia Fiscal:

- “a) Para ser aceptado como fiador en las obligaciones a favor del fisco;
- b) Para recibir financiamiento de instituciones, que pertenecen al sistema financiero nacional de acuerdo con los montos mínimos y tipos de financiamiento que determine la Dirección General de Ingresos;
- c) Para toda clase de importaciones y exportaciones;
- d) Para transformación, fusión, disolución extrajudicial y liquidación de sociedades o compañías mercantiles o civiles, por parte de los mismos;
- e) Para cualquier otro acto o contrato en que la Ley así lo determine”

Asimismo, se faculta al Ministerio de Hacienda para reducir o eliminar los casos en que se requiera presentar solvencia fiscal o boleta de no contribuyente.

15.14 Decreto No. 31-90 del 25 de julio de 1990

El Presidente de la República restablece el régimen de retenciones en la fuente a cuenta del impuesto sobre la renta siguiente:

- “a) Del 2% sobre los trabajos de construcción y sobre todas las compras y bienes y;
- b) Del 4% sobre alquileres y sobre los servicios en general, que actualmente no sean objeto de retención por concepto de Impuesto sobre la Renta”.

Quedan obligados a efectuar la retención a que se refiere esta ley, las instituciones del Estado, las personas jurídicas y los responsables retenedores del Impuesto General al Valor: “la retención establecida en el artículo anterior deberá ser enterada al Fisco dentro de los siete días siguientes a la fecha de efectuada la retención, de conformidad al Art. 42 de la Legislación Tributaria Común”.

Este Decreto también establece que “el retenedor que estando obligado a efectuar la retención, no lo hiciera, será solidariamente responsable del impuesto no retenido e incurrirá en una multa del cien por ciento”. Y “si el retenedor hubiera hecho la retención y no lo enterare en la oficina correspondiente, habiendo sido requerido para ello por la autoridad respectiva, incurrirá en una multa del doscientos por ciento”.

Asimismo, “los funcionarios de las instituciones y empresas estatales y entes autónomos serán solidariamente responsables del pago de la retención, de los recargos por mora y de las multas en su caso”.

15.15 Decreto No. 32-90 del 25 de julio de 1990

Se establece en dicho decreto que “los Organismos o Instituciones del Estado, no podrán otorgar exoneraciones fiscales o tributarias sin la previa autorización del Ministerio de Hacienda quien es responsable de la formulación de la política fiscal de la Nación”. También señala “que no se podrá gravar con impuestos de carácter local los bienes de la denominada industria fiscal, tales como: petróleo crudo y sus derivados, fósforos, cigarrillos, aguas gaseosa, alcoholes y aguardientes, cervezas, etc”.

15.16 Plan de Arbitrios Municipal

Es también conocida por Decreto No. 455, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 144 del 11 de julio de 1998.

El Art. 1 señala que el tesoro de los municipios “se compone de sus bienes muebles e inmuebles; de sus créditos activos, del producto de sus ventas, impuestos, participación en impuestos estatales, tasas de servicios y aprovechamiento, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, transferencias y demás bienes que le atribuyan las leyes o que por cualquier otro título puedan percibir”.

15.17 Plan de Arbitrios del Departamento de Managua

Conocido también como Decreto No. 109, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 30 del 12 de febrero de 1991.

Este Plan de Arbitrios tiene como fin establecer las fuentes de ingresos fundamentales del Municipio de Managua, cuyo patrimonio se compone de sus bienes inmuebles, de sus créditos, tasas por servicios y aprovechamiento, impuestos, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, subvenciones, transferencias y los demás bienes u otros que le atribuyen las leyes o que por cualquier otro título pueda percibir.

15.18 Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IBI)

También conocido como Decreto No. 3-95, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, No. 21 del 31 de enero de 1995.

El IBI grava las propiedades inmuebles ubicadas en la circunscripción territorial de cada municipio de la República y poseídas al 31 de diciembre de cada año gravable.

Para efectos del IBI se consideran bienes inmuebles:

- “a) Los terrenos, las plantaciones estables o permanente y las instalaciones y construcciones fijas y permanentes que en ellos existan; y
- b) Todos los bienes aún cuando no fueren clasificados conforme el inciso anterior, pero con arreglo a los artículos 599 y 600 del Código Civil, constituyen inmuebles por su naturaleza o inmueble por accesión”.

Según el Art. 21, el pago del IBI se cancelará en dos cuotas iguales del 50% de la siguiente forma: El primer cincuenta por ciento (50%) durante los meses de enero, febrero, marzo; y el restante cincuenta por ciento (50%) a más tardar el 30 de junio del año en curso.

15.19 Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos. Ley No. 339, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 69 del 6 de abril de 2000

Esta ley tiene por objeto, organizar y redefinir la naturaleza, funciones, ámbito de competencia de la Dirección General de Ingresos (DGI), creada por Decreto No. 243, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 144 del 29 de junio de 1957 y la creación de la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGA).

La Dirección General de Ingresos (DGI) y la Dirección de Servicios Aduaneros (DGA) son entes descentralizados, con personalidad jurídica propia, que gozan de autonomía técnica, administrativa y de gestión de recursos humanos. Están bajo la rectoría sectorial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al que le compete definir, supervisar y controlar la política tributaria del Estado, exceptuando los tributos aduaneros, municipales y contribuciones de seguridad social, que se rigen por su ley específica.

La Dirección de Servicios Aduaneros, tiene a su cargo la administración de los servicios aduaneros para control y facilitación del comercio exterior, por medio del desarrollo y mejoramiento constante de la técnica aduanera. Además tiene a su cargo la administración de los tributos establecidos a favor del Estado que gravan el tráfico internacional de mercancías y las relaciones jurídicas derivados de ellos.

La Ley No. 339 fue reglamentada, por Decreto No. 88-2000, “La Gaceta Diario Oficial”, No. 172, del 11 de septiembre de 2000.

15.20 Ley de Justicia Tributaria y Comercial Ley No. 257, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 106 del 6 de junio de 1997

La Ley tiene por objeto establecer una política impositiva en consonancia con los principios de generalidad, neutralidad y equidad de los tributos y la facilitación de las actividades económicas en el marco de la democracia económica y social.

Esta ley fue reglamentada por Decreto No. 37-97, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 122 del 30 de junio de 1997; su objeto es establecer las normas para una mejor comprensión y aplicación de la Ley de Justicia Tributaria y Comercial.

15.21 Ley No. 456, Ley de Equidad Fiscal, Decreto No. 46-2003 y su Reglamento.

La Ley de Equidad Fiscal fue promulgada durante el Gobierno del Ingeniero Enrique Bolaños Geyer y publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 82 de mayo de 2003. Tiene como objeto adecuar el régimen fiscal nacional a los principios de generalidad, neutralidad y equidad a los tributos; disminuir los sesgos anti - exportadores, facilita las inversiones y fortalecer las instituciones encargadas de recaudar todos los tributos.

Dentro de las innovaciones de esta ley podemos mencionar los siguientes:

- “1) Asignar a la Dirección General de Servicios Aduaneros y a la Dirección General de Ingresos, el 3% de la recaudación bruta que logre cada institución;
- 2) Créase el Impuesto sobre la Renta;
- 3) Créase el Impuesto al Valor Agregado;
- 4) Establecer el nuevo Impuesto Selectivo de Consumo;
- 5) Se crea el Impuesto de Timbre Fiscal;
- 6) Nos habla sobre el régimen pro-exportador;
- 7) Cánones a la pesca y agricultura;
- 8) Establece las facultades especiales de la Administración Tributaria;
- 9) Establece las infracciones, sanciones y prescripción;
- 10) Nos habla de la Inversión Hotelera;
- 11) De las transacciones bursátiles;
- 12) De la Ley de Incentivos Turísticos;

- 13) Habla del control de exoneraciones; y
- 14) De la derogación de Leyes Tributarias “

15.22 El Código Tributario de Nicaragua

En el Código Tributario de Nicaragua de 2005, se dice en el artículo 116 que “toda acción u omisión de los deberes sustanciales del contribuyente que provoca un perjuicio pecuniario al fisco y que implica violación de leyes y reglamentos tributarios, constituye infracción administrativa tributaria sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código.

El Art. 117 expresa que: “Constituyen infracciones tributarias:

1. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de contribuyentes y responsables, descritos en el presente Código.-
2. La Mora;
3. La omisión de presentar declaración o presentarla tardíamente;
4. La Contravención Tributaria; y
5. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de funcionarios de la administración pública”.

El Art. 124 dice así: “Las sanciones aplicables son:

1. Multa;
2. Clausura de locales o negocios;
3. Pérdida de concesiones y demás beneficios fiscales;
4. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesionales en materia Tributaria; siempre que para dicho desempeño profesional se requiera la aprobación de la Administración Tributaria;
5. Intervención administrativa de negocios o empresas; y,
6. Decomiso de las mercancías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del ilícito”.

También se conoce como Ley No. 562, que fue aprobada a los veinte y ocho días del mes de octubre de 2005 y según el Art. 226, este Código entrará en vigencia 6 meses después de su publicación en “la Gaceta”, Diario Oficial.

Entre sus derogaciones señalamos:

- “1. Legislación Tributaria Común;
2. Ley creadora de la Dirección General de Ingresos;
3. Ley creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros;
4. Ley creadora del Registro Unico del Ministerio de Hacienda;
5. Ley del Delito de Defraudación Tributaria; y
6. Ley de sanciones y cierre de negocios por actos vinculados con la evasión tributaria”.

CAPÍTULO CUARTO

LOS IMPUESTOS

I. Concepto de impuesto

Es conveniente aclarar en primer lugar, que el término: Impuesto; viene de la palabra latina “impositum”, del verbo “imponer” que significa: “imponer, cargar, hacer y pesar”.

Como lo hemos expresado en el capítulo primero, el Estado para poder cumplir su función natural necesita de los “ingresos públicos”, que fluya dinero del sujeto pasivo o contribuyente hacia la entidad pública encargada para esos fines. Por tal razón, crea los impuestos para poder cumplir con el “presupuesto nacional” y realizar los planes del Gobierno central. Esos ingresos fiscales constituyen una renta, y la percepción de ellos es un acto legal, ya que nace de una ley, generalmente emanada del Poder Legislativo y una vez que el Estado tiene a su disposición los ingresos puede realizar las metas del Gobierno.

El jurista nicaragüense, Diego Manuel Robles Zamora, en su tesis de grado titulada: “Impuesto sobre la Renta”, afirma: como diría Platón: “ El Estado es un Hombre Grande”.

“Y ese hombre, es organismo sin formas materiales, desde sus orígenes para poder existir y prolongarse en el tiempo, necesita del concurso material de los elementos que lo han constituido”.

“A medida que ha progresado la humanidad, el Estado ha venido sufriendo modificaciones y variantes en su carácter sustancial, adquiriendo con los avances de la civilización, funciones y atribuciones especiales, dictadas por las necesidades ambientales y los reclamos de las diferentes épocas o períodos porque ha atravesado. Así, al paso lento de la evolución el Estado ha llegado hasta nuestros días a ser lo que es: Un ser de múltiples personalidades que protege a todos sus asociados y que se defiende y se mantiene con la contribución de los mismos”.

El carácter impositivo del Estado ha existido desde los tiempos más remotos, teniendo formas específicas diferentes, de acuerdo con las épocas y lugares en que se han producido. La manifestación primaria que se encuentra en la historia es el “Tributo” es decir, las obligaciones que imponían los pueblos vencedores a los vencidos. En 1749, Montesquieu publica el “Espíritu de las Leyes” y expresa: “las rentas son una parte que da cada ciudadano

de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le parezca”.

“Para fijar estas rentas se han de tener en cuenta las necesidades del Estado y las de los ciudadanos. Es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales para finalidades imaginarias las que crean las pasiones y debilidades de los que gobiernan, por afán de lucirse, por el encanto que tiene para ellos cualquier proyecto extraordinario, por su malsano deseo de vanagloriarse, por cierta impotencia de la voluntad contra la fantasía. A menudo se ve que los espíritus inquietos, gobernando, han creado necesidades del Estado, las que eran necesidades de sus almas pequeñas”.

“No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de los bienes exigibles a cada ciudadano y los que debe dejársele a cada uno. Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que pueda dar, es necesario, al menos, que sea por lo que puede dar siempre”.

Sabios consejos éstos, los de Montesquieu, dichos hace varios siglos, que todavía resuenan y son válidas en el mundo actual.

II. Definición de impuesto, derechos, productos, aprovechamiento según la Legislación Tributaria Común

Rafael Bielsa en su obra “Derecho Administrativo”, trata de definir al impuesto como lo siguiente: “consideramos impuesto, la cantidad de dinero o parte de riqueza del sujeto contribuyente que el Estado (en sentido lato), Nación o provincia o entidad pública que tiene poder impositivo le exige obligatoriamente con el objeto de realizar servicios públicos”.

A renglón seguido el profesor Bielsa hace notar que el “carácter esencial del impuesto es, pues, su obligatoriedad”. Y agrega que “el impuesto es la institución que expresa mejor el “poder financiero del Estado” o soberanía financiera según algunos.

Benvenuto Grisiotti lo define como “la parte de riqueza con que todo habitante del Estado, provincia o comuna debe obligatoriamente contribuir para proveer a la realización de los servicios públicos o necesidades colectivas”.

Esta disciplina ha sido definida por Sergio De la Garza como “el conjunto de normas jurídicas que se refiere al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica, del uno de julio de 1971, en su Art. 4º. Definiciones que son “tributos” y a continuación clasifica los tributos en: a) Impuesto; b) Tasa y c) Contribución Especial; cuando dice lo siguiente: “Art. 4º- Definiciones – Son Tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasa y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. Es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

“Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación”.

El Código Fiscal de la Federación mexicana en su artículo I define que impuesto “son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”.

El artículo 2, fracción IV del Código Fiscal de la Federación mexicana define a los derechos “como las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación”.

El artículo 2, fracción III del Código Fiscal de la Federación mexicana nos da la definición siguiente: “Contribución de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas”.

En tanto “la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos”, de nuestro país, de fecha de uno de julio de 1957; nos habla de “ingresos fiscales” y los clasifica en: a) Impuestos, b) Derechos; c) Productos; y d) Aprovechamiento; en la forma siguiente: “Ingresos internos y clasificación de los tributos. Art. 2. Para los efectos del artículo anterior la Dirección General de Ingresos tendrá a su cargo la aplicación de las leyes, reglamentos, actos y disposiciones que crean, establezcan o regulen una fuente de ingresos para el Estado, sea en concepto de impuesto, derecho, producto, aprovechamiento o por cualquier otra causa, con la excepción del artículo anterior en cuanto a la Recaudación General de Aduanas”.

Para el mejor entendimiento del párrafo anterior se hacen las siguientes definiciones: “son Impuestos las prestaciones de dinero o especie que el Estado fije unilateralmente y con carácter obligatorio a todas aquellas personas cuya situación coincide con la que la ley señala como un hecho generador de crédito fiscal”.

“Son derechos las contraprestaciones requeridas por el poder público, en pago de servicios prestados de carácter administrativo”.

“Son productos los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus fuentes propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales”.

“Son aprovechamientos los demás ingresos ordinarios del erario público no clasificados como impuestos, derechos o productos”.

Analicemos, pues, únicamente la definición de “impuesto” que nos da nuestra legislación nacional; ya que posteriormente haremos mención de los “otros ingresos fiscales, nombrados anteriormente. En primer término, diremos que el impuesto es la institución que expresa de mejor forma “el poder financiero” del Estado o la “soberanía financiera”, según algunos. Consiste en una prestación o tributo que pueda darse en dinero o en especie, que el Estado, o la Nación, fije unilateralmente; es decir, sin pedirles consentimiento a los contribuyentes con anterioridad y con carácter obligatorio, y aquí notamos la característica esencial del impuesto que es, pues, su obligatoriedad. A todas aquellas personas cuya situación les atañe coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; quiere decir por esto el legislador que el impuesto es una contribución general que se aplica a todas aquellas personas, ya sean individuales o jurídicas, que conforme con la ley, caigan en la situación de deudor fiscal.

Por la disposición mencionada el “impuesto” contiene los elementos siguientes:

- “1. Que se trata de una obligación de dar; en dinero o en especie;
2. Que tal obligación debe ser derivada de una autoridad estatal o nacional competentes;
3. Que sea una obligación establecida por medio de una ley. Con carácter obligatorio; no queda a la voluntad del sujeto o contribuyente el cooperar con el Estado. Este le informa a través de los organismos de publicidad y puede coaccionarle en caso de incumplimiento, y por último;
4. Que la obligación es de aplicación general; a personas individuales o colectivas”.

Ahora vamos a hacer referencia a lo que para nuestra legislación se entiende por: 1. Derechos; 2. Tasas; 3. Productos; y 4. Aprovechamientos.

1. Derechos

En otras legislaciones se conoce como tasa. “Es la cantidad de dinero que percibe el Estado, (nación, estado, departamento, provincia o comuna), en virtud y con motivo de la prestación de un servicio o de un uso especial del dominio público, o de una ventaja diferencial, que le reporta algún servicio”.

2. Tasas

La tasa tiene las características siguientes:

- 2.1 A diferencia del impuesto, la tasa se refiere a un servicio determinado y está en correlación con el servicio prestado, que es por eso mismo, divisible; el impuesto es contribución general pagada para realizar y costear funciones y servicios del Estado, servicios invisibles, o sea sin referirse a los contribuyentes. La tasa en cuanto sí paga por cada servicio público, o uso del dominio público, es “Institución Administrativa” más que fiscal. La teoría general de las tasas, solo es objeto de la ciencia de las finanzas de manera obviamente accesoria.

Se dice que el servicio es divisible porque si bien se presta de manera general a la población, tal prestación se divide en diversas manifestaciones concretas, e individuales que aprovecha cada usuario. Así el servicio de transporte, correspondencia, teléfono, etc., son generales porque se prestan a todos y benefician a la colectividad, pero se pagan por usuarios que individualmente usan ese servicio y lo proporcionan a cada prestación;

- 2.2 Difiere del impuesto en lo que respecta al criterio de distribución, porque mientras la tasa se dirige principalmente a cubrir el gasto determinado, el impuesto se determina por la cantidad imponible de riqueza poseída por el contribuyente;
- 2.3 En lo concerniente al fenómeno de la traslación y repercusión, que estudiaremos posteriormente en este Capítulo, la tasa difiere notablemente del impuesto, porque en este fenómeno tiene influencia efficacísima, mientras en la tasa es cuestión secundaria o nula;
- 2.4 Para que una tasa sea legítima es necesario que el servicio prestado sea real y que su medida no exceda, para quien la pague, del importe de los gastos determinados; y
- 2.5 Finalmente, existe una diferencia importante en lo que respecta a la atribución jurídico-política de establecer impuestos, y la de establecer tasas”:

Haremos los comentarios siguientes:

1. “Para que una entidad pública pueda establecer impuestos es preciso, a falta de una atribución directamente constitucional, una delegación expresa y determinada en cuanto al período de aplicación y a la materia imponible; en la duda sobre la extensión o medida, la delegación impositiva es de interpretación restrictiva. Esa delegación puede hacerse en una entidad de derecho público y nunca en una de derecho privado;
2. La regla de la delegación expresa no es indispensable en materia de tasas, pues para establecerlas basta tener delegación por el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo; en el caso de Nicaragua la atribución de prestar servicios es que deban ser retribuidos por los usuarios o beneficiarios; y
3. Este poder de establecer tasas se ejercita no sólo cuando se trata de servicios especiales, sino también de servicios establecidos por el Estado, en forma de monopolio, pero de utilización voluntaria; como sería de casinos de juego y de carreras de caballos, etc”.

3. Productos

Se refiere el legislador cuando habla de “productos” a lo que en otras legislaciones llaman “contribuciones especiales, o de mejoras”.

La contribución especial o de mejoras es una institución de derecho fiscal, como el impuesto, pero su régimen jurídico se vincula de tal modo con el de la administración pública sobre todo por la actividad que crea esa contribución, por lo que consideramos lógico incluirla en este capítulo.

Puede definirse la contribución de mejoras como un tributo especial impuesto en virtud de un “beneficio especial”, aportado a un bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública. Por lo que encontramos los elementos esenciales siguientes de esta institución:

- “1. La obligación de contribuir al pago de la obra es siempre obligación legal, la cual puede ser expresamente establecida por la ley o implícitamente autorizada por ella;
2. La existencia de un beneficio aportado. Precisamente este elemento explica las razones de equidad y justicia en que se funda el principio de la contribución de mejoras; y
3. El beneficio debe ser siempre particular o especial; es decir, la mejoría debe constituir una ventaja diferencial respecto de la cosa mejorada, es esto lo que da a tal contribución el carácter de impuesto especial, a diferencia del simple impuesto que es general, y de la tasa, que el poder administrativo percibe por el uso transitorio, sea más o menos permanente”.

4. Aprovechamiento

En nuestra opinión estos podrían ser los ingresos que percibe el Estado por otros medios legales; como por ejemplo: los préstamos internacionales; el producto de la venta de los Bonos del Estado; las donaciones en numerario y las emisiones de billetes o monedas.

III. Definiciones de tributos, impuestos, tasa y contribuciones especiales, según el Código Tributario de la República de Nicaragua.

El Código Tributario de la República de Nicaragua contiene las definiciones siguientes:

“Tributos. Son las prestaciones en dinero que el Estado exige mediante ley, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Impuesto. Es el Tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la Ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.

Tasa. Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Contribuciones especiales. Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o las actividades que contribuyen al presupuesto de la obligación”.

IV. Clasificación de los impuestos

Tradicionalmente los impuestos se clasifican en: directos o indirectos. “se consideraba directo el soportado definitivamente por el contribuyente, de jure o indirecto al que se trasladaba sobre otra persona”.

El profesor Flores Valeriano en su obra titulada: “Impuesto sobre la Renta: Doctrina, Legislación y Práctica”, nos muestra un cuadro de los ingresos del Estado, el que detallamos a continuación:

“Dicho cuadro refleja los ingresos ordinarios del Estado, cuando nos señala los impuestos directos e indirectos. Y los directos los sub-divide en: a) Sobre la renta y b) Sobre el patrimonio. Los impuestos sobre la renta se dividen a su vez en: a) Reales y b) Personales. Esta denominación es real, un poco apartada del carácter del tributo, obedece a no grabarse en ella la totalidad de las rentas del sujeto, sino solo las obtenidas en el país, con lo que está dicho que afecta a personas ausentes de la Nación. La obligación personal es la genuina de esta contribución, pues solo en ella se somete a gravamen la renta global del contribuyente”.

En la sub-división de los impuestos sobre el patrimonio encontramos los siguientes: “a) Ordinarios y b) Extraordinarios”. Entendiéndose como ordinario el resultado de la diferencia entre el mobiliario e inmobiliario y el pasivo de cada contribuyente y son extraordinarios los impuestos que gravan el patrimonio del contribuyente, pero solamente en casos excepcionales; como es el caso de la Ley de Contribución Patriótica sobre el Patrimonio, que grava el patrimonio neto del contribuyente sobre sus bienes poseídos al 30 de junio de 1979, en un seis por ciento (6%); a pagarse en tres anualidades. (Art. 6).

Asimismo, Flores Valeriano, agrega a los ingresos extraordinarios del Estado: “el Crédito Público; que puede ser el contratado por dicho Estado con los organismos internacionales de crédito, créditos directos de gobierno a gobierno o con la banca privada internacional; la emisión de billetes y monedas; los impuestos extraordinarios y lo que resulta de la enajenación de los bienes propiedad del Estado, agrega, asimismo, los ingresos de los bienes de dominio público”.

Algunos autores pretenden dividir a los ingresos públicos en: Ordinarios y Extraordinarios. “Son Ingresos Ordinarios los que el Estado percibe regularmente, en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios”. “Son extraordinarios aquellos que percibe el Estado sólo cuando circunstancias anormales lo colocan frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como podría ser en casos de guerra, epidemia, catástrofes naturales, déficit presupuestarios, etc”.

Se puede afirmar que los ingresos ordinarios son: a) Los Impuestos; b) Los derechos; c) Los productos; y d) Los aprovechamientos.

Son ingresos extraordinarios los siguientes: a) Impuestos extraordinarios; b) Derechos extraordinarios; c) Contribuciones especiales; d) Créditos internacionales; e) Emisión de papel moneda; f) Expropiación; y g) Servicios personales.

V. Criterios para clasificar los impuestos

La clasificación tradicional es la de impuestos directos e impuestos indirectos y respecto a ésta, existen los criterios siguientes:

1. Criterio basado en la incidencia del impuesto

Según este criterio “son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio”; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo, el impuesto sobre la renta, a los productores del trabajo, porque es el trabajador a quien se le retiene el impuesto, no puede trasladarlo a ninguna otra persona, sino que, gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos “aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladarlo a otras personas, de manera tal que no sufra el impacto económico del impuesto en forma definitiva”, ejemplo sería el impuesto sobre ingresos mercantiles, pues el comerciante mediante una adición al precio de las mercancías vendidas, lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar en la renta.

2. Criterio administrativo, del hecho generador y del padrón

Otro criterio, más aceptado por los tratadistas, es el que considera como impuesto directo “los que gravan periódicamente, mensual, anualmente, etc., situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal

manera que por ellos puede hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales, tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre ingresos mercantiles”.

En cambio, son impuestos indirectos: “aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que resulta posible hacer o mantener un padrón de contribuyentes, tales como los casos del impuesto de timbre que grava las compra-ventas de inmuebles o el impuesto sucesorio”.

3. Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva

Para Jarache son “impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamados directos de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza es evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectiva en su aspecto dinámico y estático”.

Y son manifestaciones indirectas todas “aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma”.

4. Clasificaciones fundadas en el campo de aplicación de los impuestos

4.1 Impuestos reales e impuestos personales

Se clasifican como impuestos reales “aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”.

En cambio, el impuesto personal, “en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y los cargos de familia”. El mejor ejemplo en la legislación nicaragüense es el impuesto sobre la renta global de las personas físicas y en los Estados Unidos de América, el “personal income tax”.

Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y por tanto miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

4.2 Impuestos objetivos e impuestos subjetivos

Jarache dice: “que existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario o mejor los derechos aduaneros; en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto sino que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equívoca, que da lugar a la confusión consiguiente”. A esos impuestos se les llama impuestos objetivos.

Por contraposición están aquellos “que sí designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos. Tal distinción es una diferencia más bien técnica-legislativa, con consecuencia interpretativa, más que es una diferencia de naturaleza dogmática”.

En nuestro sistema jurídico abundan los tributos subjetivos, mientras que los impuestos objetivos se presentan principalmente en legislaciones municipales de atrasada técnica.

VI. Definición de impuesto directo

Es impuesto directo es el que recae sobre las personas, la posesión o el disfrute de sus riquezas. Se considera impuesto directo al que afecta cosa o situaciones permanentes y que se hace efectivo mediante nóminas o patrones.

Es aquél que se carga directamente sobre el contribuyente; como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, el impuesto de las licencias de conducir y los arbitrios locales. Los impuestos directos suelen ser progresivos.

Los impuestos sobre la renta y el capital no pueden evitarse, de forma que su incidencia última es la misma que su inicial. Los problemas económicos suscitados por el impuesto sobre la renta son, principalmente, los referentes a incentivos y capacidad impositiva. A partir de cierto punto su rendimiento puede bajar debido a que la gente prefiere un mayor ocio frente a una renta imponible mayor; incluso, puede darse el desahorro para mantener los gastos personales. El impuesto retribuye la renta debido a que se emplea para proporcionar servicios para todos; en consecuencia, puede aumentar la renta nacional al ofrecer una igualdad de oportunidad en educación,

unos niveles satisfactorios crecientes, una mejora en las condiciones de la vivienda y aumentar los recursos de la gente con renta baja, mediante los subsidios familiares y otros subsidios.

Los tratadistas coinciden que el impuesto sobre la renta, como tal, lo introduce por vez primera, en 1779, William Pitt, en Inglaterra, durante la guerra contra Francia; se deroga en 1816, surgió otra vez en 1842 y desde esa fecha se ha venido renovando consecutivamente.

VII. Definición de impuesto indirecto

Es impuesto indirecto el que es percibido con ocasión de un hecho; de un acto; no puede formarse lista nominativa de contribuyentes. Indirecto es el impuesto que se vincula con actos o situaciones accionales.

El que se carga indirectamente, por ejemplo, el consumo sobre las cervezas o las bebidas alcohólicas, un derecho aduanero sobre las importaciones, textiles, automóviles, etc. El impuesto sobre automóviles es administrativamente directo, pero económicamente indirecto, puesto que debe pagarse si el consumidor emplea el automóvil.

Los impuestos indirectos no son regresivos, más por efecto que por intensión. Son impuestos sobre los bienes y servicios que se recogen indirectamente por medio de los pequeños comerciantes, importadores, industriales o comerciantes al por mayor. Los impuestos indirectos pueden dividirse en: a) Impuestos indirectos corrientes; como por ejemplo: de consumo, algunos derechos aduaneros, e impuestos sobre la venta; y b) Derechos de protección; como el resto de los derechos aduaneros.

Como decíamos en el párrafo anterior, los impuestos indirectos suelen no ser regresivos, es decir, significa una mayor carga para las personas con las rentas más bajas. Si los impuestos indirectos son selectivos y experimentan alteraciones periódicas en sus tipos individuales, afectan también a la estructura del consumo y producción; de aquí los argumentos a favor de un impuesto general sobre las ventas y no selectivo; impuesto a unos tipos uniformes.

VIII. Características de los impuestos directos

- “1. Son perceptibles para los que lo pagan
2. Son impuestos progresivos
3. Son menos productivos para el Fisco
4. Estos impuestos gravan a un sector de la población

5. No son elásticos
6. Los gastos de percepción son un mínimo”

IX. Características de los impuestos indirectos

Los impuestos indirectos tienen las características siguientes:

- “1. Son muy poco perceptibles para los que en la realidad lo pagan. Por regla general, esta clase de impuestos van incluidos en el precio del producto por lo que hace que el contribuyente o consumidor final no llegue a saber exactamente el monto del impuesto a pagarse. En algunos países hay obligación que desglosa el precio, pudiéndose conocer, de esa manera, lo que en realidad se paga en concepto del impuesto;
2. Son más productivos que los impuestos directos. Esto quiere decir, que el Estado recibe la mayor parte de sus ingresos fiscales vía impuestos indirectos;
3. Estos permiten gravar a todo un sector de la población que generalmente escapa de los impuestos directos. Como este impuesto se cobra cuando el contribuyente compra o consume un producto, toda la población consumidora lo paga, sin tomar en cuenta su estrato social; también lo paga el turista de paso, cuando alquila una habitación de hotel o toma sus alimentos. Asimismo, el extranjero como el nacional cuando gasta o usa su dinero;
4. Están dotados de una gran elasticidad. Me refiero a que constantemente el Estado los incrementa con el objetivo de recaudar más impuestos. La Dirección General de Ingresos estudia el comportamiento histórico de determinados productos y como resultado de esto los incrementa; ejemplos de estos productos sensitivos serían: cerveza, alcoholes o ron, licores en general, cigarrillos, combustibles; etc.; Es lo que se denomina “Industria Fiscal”;
5. Los impuestos indirectos son voluntarios; basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar impuesto. La Legislación Tributaria Común establece “que el crédito fiscal nace tan pronto como se realizan actos o surgen situaciones jurídicas”,
6. En algunos casos han favorecido el desarrollo industrial. Los gobiernos cuando desean acelerar sus procesos de desarrollo industrial, crean impuestos proteccionistas con miras a favorecer éstos, grabando los productos similares cuando se realiza la importación, lo que hace que el consumidor nacional no tenga otra opción que comprar el producto nativo;
7. No son justos; ya que pesan también sobre las familias de escasos recursos. Como hemos dicho anteriormente, esta clase de impuestos son cobrados cuando el contribuyente consume bienes, lo que incide en el

costo final, haciendo que las familias pobres tengan menos capacidad de compra;

8. Los gastos de percepción son muy elevados, porque es necesario un personal mayor para evitar defraudaciones fiscales. Para poder perseguir a los infractores de las leyes fiscales, la Dirección General de Ingresos necesita, de previo, capacitar al personal administrativo y ocupar un verdadero ejército de auditores y colaboradores que persigan constantemente a estos verdaderos delincuentes. En algunos países se premia con un porcentaje, al funcionario fiscal que descubra por su propia iniciativa un contrabando y al ciudadano que denuncia éste;
9. Producen molestia, ya que entorpecen las labores administrativas en el comercio e industrias, por los controles y chequeos a que son sometidos por los inspectores fiscales. La Legislación Tributaria Común establece el deber que tiene el contribuyente de facilitar la inspección pericial, cuando el funcionario, previamente identificado, se presenta a un establecimiento comercial o industrial. El contribuyente está obligado a enseñar los libros de contabilidad; facturas; estados de cuenta bancaria; balances; etc. En el caso de que el contribuyente se niegue a suministrar datos, informes, ampliaciones y explicación a que está obligado legalmente; las leyes fiscales prevén que existe evasión fiscal y se aplican multas. La Dirección General de Ingresos puede mantener permanentemente inspectores fiscales en las empresas, como en el caso de las licoreras o fábrica de aguardientes; para mantener un mejor control del cobro de los impuestos;
10. Provocan, en algunos casos, una redistribución artificial de la industria y de la fuerza laboral. Con frecuencia los Estados dictan leyes de incentivos fiscales con el objeto de fomentar las exportaciones al mercado mundial, con miras a obtener divisas o moneda fuerte y darle solución a problemas de desempleo o sub-empleo en algunas áreas del país. En estos casos, se da la reubicación de empresas, que salen de las ciudades y se establecen en zonas francas industriales determinadas, donde éstas van a gozar de los mejores beneficios fiscales y esto conlleva la llegada a la zona franca de fuerzas laborales;
11. Se pueden dar por razones políticas. En Nicaragua se adicionó el capítulo VIII – Fiscalización Tributaria, después de las huelgas apoyadas por el COSEP en la lucha en contra de la dinastía de los Somozas. Se puede presionar a cualquiera que fuera enemigo del Gobierno, con solo enviarles a sus establecimientos Inspectores Fiscales”.

X. Fines del impuesto

El impuesto tiene por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus funciones. Este principio es conocido entre los autores como el fin tradicional del impuesto.

Para otros, el impuesto tiene como finalidad la distribución de la fortuna en forma más equitativa. Ya nos hemos referido a esta máxima anteriormente, ya que está consignado en la Constitución Política vigente. Tiene como mira el cambio de las estructuras sociales. Los autores le llaman fin extra-fiscal.

Algunos autores creen que el fin del impuesto puede ser doble; tanto fiscal como extra-fiscal. Y entendemos que la política de Gobierno en materia impositiva, está concebida para los dos propósitos; cuando expresa en el Art. 114 Cn., lo siguiente: “el Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas”. En algunos países se imponen tributos a los alcoholes, aguardientes y cigarrillos, y con el producto de éstos se construyen centros deportivos para la juventud. Se gravan vicios y se fomentan virtudes.

XI. Efectos de los impuestos

Cuando se establece un impuesto el legislador debe analizar con sumo cuidado sus efectos sobre la población, sobre quien recae el impuestos a pagar: si el sujeto pasivo señalado como contribuyente sea verdaderamente el pagador del mismo y cual será la reacción en la economía nacional y especialmente, sobre la actividad que será gravada; si se dará origen a la emigración de la parte afectada; si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar; si se dará origen a una fuerte evasión fiscal; etc.

Para ello, los efectos de los impuestos deben separarse y analizarse en dos grande grupos: efectos de los impuestos que no se pagan y efectos de los impuestos que sí se pagan.

1. Efectos de los impuestos que no se pagan

Sobre esto debemos separar la evasión en sus dos formas de presentación: evasión ilegal al pago y remoción del impuesto.

2. La evasión ilegal al pago

La evasión ilegal al pago se presenta, entre otros, en el contrabando y en el fraude fiscal.- “El contrabando consiste en introducir o sacar del país mercancías por los que no se cubren los impuestos aduaneros correspondientes”.

“En el fraude, el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores en la

administración pública, siendo el atractivo para cometer el fraude fiscal, al igual que el contrabando, las altas tasas o tarifas aprobados por el Estado”.

En síntesis, los impuestos con fuertes tarifas y tasas, traen como efecto inmediato un aumento en el contrabando o en la defraudación, por lo que reducir el costo del primero y la existencia de tarifas moderadas en el segundo, disminuyen la evasión ilegal.

3. Efectos de los impuestos que se pagan

Los impuestos que se pagan pueden producir el efecto de su traslado por el contribuyente a terceros, hasta llegar a un contribuyente que no tiene a quien transmitirle la carga del gravamen. La traslación se verifica en tres fases:

La persona a quien la ley señala como contribuyente del impuesto, es sobre quien recae el gravamen, sobre este sujeto pasivo se produce el impacto del impuesto. El impacto o percusión de un impuesto, “es el punto donde la ley impone la exacción”.

El contribuyente, al trasladar el impuesto a terceros que a su vez puede transmitirlo a otros, realizan lo que se denomina “traslación del impuesto”.

Por último, cuando el impuesto llega a un tercero que no puede trasladarlo, se produce la incidencia del impuesto que es definido como el “último lugar donde descansa el impuesto”.

El mexicano Ernesto Flores Zavala en su obra: “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, nos señala los principales efectos del impuesto. A su juicio son los siguientes:

3.1 La repercusión

“Es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son: a) la repercusión; b) la traslación y c) la incidencia. La repercusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo. La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto”.

-Un ejemplo sencillo podrá explicar el fenómeno de repercusión: la Compañía Licorera de Nicaragua, S. A., es la que elabora el Ron Flor de

Caña, ésta al sacar de los predios de la licorera en venta el producto, es el sujeto pasivo que de acuerdo con la ley tiene que pagar el impuesto y lo hace en ese momento; al llegar a Managua a la bodega distribuidora recibe el envío y paga el impuesto y busca como trasladarlo a un comerciante que puede ser una miscelánea o algún bar; éste a su vez traslada el impuesto al consumidor final quien es el parroquiano que se toma la botella, paga el impuesto cuando le pasan la factura y este no puede trasladar a nadie el pago del impuesto.

3.2 La difusión

“Esta situación comienza con el que pagó realmente el impuesto o sea el consumidor final, éste que se siente golpeado por dicho pago, procurará en limitar su consumo y dejará de adquirir el producto o comprará en menor cantidad; éstos sufrirán en su poder adquisitivo y limitarán sus compras”.

3.3 La aplicación del desgravamiento

“Se presenta cuando el Gobierno decreta la supresión del impuesto. En este caso, así como existe la tendencia a hacer trasladar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen, y se sigue cobrando el impuesto lo que constituye una ganancia para la empresa”.

3.4 La absorción

“Se da cuando el sujeto pasivo no pretende trasladar el impuesto, sino que lo paga, y para defenderse procura aumentar la producción o disminuye el número a los trabajadores empleados o bien consigue un proceso técnico con la compra de una nueva maquinaria. Esto produce una disminución del valor de la cosa gravada, de tal forma, que el bajón en el valor absorbe la totalidad del impuesto”.

3.5 La amortización

Esta situación se da cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión estable, como son: casa, terreno; etc., el bien baja de valor, porque se amortiza el importe del impuesto. Flores Zavala expone el ejemplo siguiente: “la propiedad raíz en una población produce un rendimiento del 1%, supongamos que existe una casa que produce C\$1.000.00 mensuales de renta y que en consecuencia, vale C\$1.000.000.00; si se establece un impuesto del 10% sobre las rentas, éstas bajarán a C\$900.00 y el valor de la casa bajará a C\$ 90,000.00”.

3.6 La evasión

“Consiste en tratar de no pagar el impuesto; de no pagar en forma alguna el impuesto; nadie lo paga”.

Se puede dar dos clases de evasiones: la legal y la ilegal. La primera se da cuando por procedimientos legales, un importador de mercaderías no está dispuesto a seguir pagando el impuesto de importación y decide no seguir importando la mercancía. La evasión ilegal se produce cuando el contribuyente realiza actos penados por las leyes fiscales, como serían: el contrabando, la ocultación de ingresos; doble juego de libros de contabilidad, etc.

CAPÍTULO QUINTO

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS

I. El poder tributario y sus características

Se entiende como poder tributario a la “facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su territorio”. La doctrina alemana estima que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado o en la soberanía territorial.

Hay autores que usan al respecto diferente terminología y llaman al poder tributario: “Supremacía Tributaria”; “Potestad Impositiva”; “Potestad Tributaria”; “Poder Fiscal” y “Poder de Imposición”.

El poder tributario tiene las características siguientes: 1. Es abstracto; 2. Es permanente; 3. Es irrenunciable; y 4. Es indelegable. Comentaremos, pues, cada uno de estos elementos.

1. Es abstracto

Los autores consideran que puede haber un poder tributario abstracto y uno concreto; siendo este complementario del primero. Para que exista un verdadero poder tributario, es necesario que el mandato del Estado se materialice en una ley, que se haga efectiva mediante una actividad de la administración.

2. Es permanente

El poder tributario es connatural al Estado y, como decíamos antes, deriva de la soberanía nacional, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, existirá el poder de gravar.

3. Es irrenunciable

El Estado no puede desprenderse de este atributo tan esencial; puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, ni cumplir su plan de Gobierno.

4. Es indelegable

Este elemento está íntimamente vinculado con el anterior. Renunciar sería desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

La doctrina en general acepta que el Poder Legislativo no puede delegar en el Ejecutivo la facultad de legislar en materia impositiva; salvo en casos excepcionales. La Constitución Política de 1974, recogía este principio en su Art. 150, cuando decía: “Las facultades del Poder Legislativo son indelegables, excepto las de legislar en los ramos de obras públicas, policía, asistencia social, salud pública, defensa, educación pública, agricultura y ganadería, trabajo, hacienda, economía industrial y comercio, que podrán ser delegados en el Poder Ejecutivo para que los ejerza en receso del Congreso. La facultad delegada de legislar en hacienda no comprende la de crear impuestos o contribuciones ni la de modificar las partidas del presupuesto general de gastos, sin embargo, podrá el Presidente de la República, en Consejo de Ministros, crear contribuciones o impuestos con carácter general, cuando hubiere estallado guerra civil o guerra internacional que participe o acaecido una catástrofe que lo amerite, dando cuenta el Congreso en su próxima reunión”.

Y, en el inciso 9) del Art. 148 Constitucional decía: “Corresponde al Congreso en Cámaras separadas: Establecer los ingresos fiscales y fijar los gastos de la administración. En cada legislatura se votará el presupuesto de la administración. En cada legislatura se votará el presupuesto general de unos y de otros”.

En la Constitución Política correspondiente a la época sandinista, la Asamblea Nacional cedió al Presidente de la República el poder tributario. Es conveniente recordar el comentario que hace Eduardo Ortiz, en su obra titulada: “Comentarios sobre la Constitución Sandinista (1987) ¿República Presidencialista o Monarquía Absoluta?”, cuando dice lo siguiente: “Los decretos ley en materia fiscal y administrativa: un atentado contra la legalidad tributaria (Art. 150, 4)”.

Todo lo cual termina confirmándose con la importantísima potestad que la Constitución otorgó al Poder Ejecutivo para dictar “decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter no lo contiene la Constitución administrativa”. (Art. 150, 4), lo que hace trizas el principio de legalidad tributaria, simultánea y contradictoriamente consagrado por el Art. 115, Constitucional principio que exige ley formal del Poder Legislativo para la creación de tributos desde los tiempos de la Carta Magna (1.215) y de la Declaración de Derechos (1.288), en Inglaterra.

Esta potestad le permite al Poder Ejecutivo gravar al pueblo ilimitadamente sin intervención ninguna de la Asamblea Legislativa e implantar cualquier plan de Gobierno, por impopulares que sean. Es una forma que atenta

claramente con el espíritu democrático del régimen, que es el derecho de todo contribuyente a decidir sobre el gasto público que pesa sobre su bolsillo, a través del representante electo.

II. La obligación tributaria

Podemos afirmar que la obligación tributaria es una consecuencia del poder tributario, el que tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero.

La obligación tributaria “surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto por la Ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegura mediante garantía real o con privilegios especiales”.

El tratadista Giuliani Founruga expresa que la obligación tributaria “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto pasivo (deudor) debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.

Nuestra Legislación Tributaria Común no nos da un concepto de la obligación tributaria, pero sí nos señala cuando nace, por regla general, el crédito fiscal; cuando dice, en su artículo 18 lo siguiente: “El crédito fiscal nace tan pronto como se realizan actos o surgen situaciones que, de acuerdo con la ley, causan impuestos, derechos, productos, o aprovechamientos”.

Y el Art. 19 de la Legislación Tributaria Común expresa que: “cuando la determinación de la situación jurídica del acto que de origen al crédito fiscal, o la liquidación de ésta dependen del fallo de las autoridades fiscales, el crédito nace quince días después de la notificación del fallo ejecutoriado, entendiéndose por tal, aquél que no admite recurso”.

El Código Tributario establece que: “Están solidaria e indivisiblemente obligados aquellas personas, respecto de las cuales se verifiquen un mismo hecho generado. El Principio de la solidaridad en materia tributaria se regirá por lo establecido en la legislación nacional vigente”. (Art. 17)

El Art. 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica dice: “el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

Sobre este asunto hay que considerar un tema de importancia que consiste en la determinación de la “base imponible”. La Nueva Enciclopedia Jurídica nos expresa que constituye la base: “aquella cantidad que, depurada de todas las exenciones, deducciones y demás cantidades que autorice la ley, ha de ser objeto de aplicación del tipo de gravamen de que se trata, según el impuesto que se quiera liquidar”.

En relación al mismo tema el autor César Albiño García nos señala que la base imponible es: “quitar tributaciones del beneficio de la empresa y de sus partícipes”, y también “aquella cifra sobre la que ha de guiarse el tipo de gravamen correspondiente” y según Eheberg y Boassler, la base imponible es: “la cuantía que sirve para determinar el impuesto: la cuantía de las ventas, de las utilidades, del patrimonio en los impuestos sobre el gasto, la cantidad o el valor de mercancías imponible y el tráfico; el valor de los objetos transportados o de los derechos transitorios”.

III. Sujetos de la obligación tributaria

Como un producto de la obligación tributaria o sea el vínculo jurídico tributario que se establece, resulta que hay tres elementos fundamentales: “1. Sujeto activo (el acreedor); 2. sujeto pasivo (el deudor); y 3. objeto”.

1. Sujeto activo

Analizaremos en este punto los dos primeros elementos; comenzando con el sujeto activo. El acreedor, es el titular del crédito y puede exigirle al deudor el cumplimiento de su obligación. Según el “Código de Normas y Procedimientos Tributarios” de la República de Costa Rica, “Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo. En consecuencia, el Estado, ejerciendo el poder tributario, es activo de la relación tributaria; en sus diversas manifestaciones: a) nación; b) provincias o estados; y c) municipios”. El Art. 5 de la Legislación Tributaria Común nos señala que “Crédito fiscal es el derecho que tiene el Fisco a una prestación en dinero o en especie que le deban en virtud de un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento”.

El Art. 15 del Código Tributario de Nicaragua dice así: “Sujeto activo. El estado por medio de la administración tributaria es el sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento”.

El Art. 20 dice: “son responsables directos en calidad de responsable retenedor o responsables recaudadores, las personas designadas por la ley que en virtud de sus funciones públicos o privados intervengan en acto sus operaciones en los cuales deben efectuarse la retención o percepción del tributo correspondiente”.

El Código Tributario dice: “Están solidaria e indivisiblemente obligados aquellas personas respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador. El principio de la solidaridad en materia tributaria se regirá por lo establecido en la legislación nacional vigente” (Art.17).

2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo, el deudor, es el obligado a cumplir con la prestación debida. El sujeto pasivo es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor o contribuyente, el responsable o retenedor o una tercera persona.

El Art. 16 del Código Tributario expresa que “Sujeto pasivo: Es el obligado en virtud de la ley, el cumplimiento de la obligación tributaria cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El Código Tributario de Costa Rica expresa: “es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

La Legislación Tributaria Común, en su artículo 12 indica: “Deudor del Crédito Fiscal es toda persona natural o jurídica que, de acuerdo con la Ley, está obligado al pago de una prestación a favor del Fisco”.

Íntimamente ligados con el elemento anteriormente mencionado, el sujeto pasivo está en las situaciones de: Domicilio fiscal.

2.1 Responsable

Por el término “responsable”, entendemos a “todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación”. El Código Tributario de Costa Rica dispone en su Art. 20 que: “son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos”.

El Art. 42 de la Legislación Tributaria Común, referente a los retenedores dice: “el que por un préstamo a mutuo deba a otro alguna cantidad de dinero, está en la obligación de deducir y retener el equivalente a lo que en concepto de impuesto correspondiente a la suma adeudada tuviera el acreedor que pagar a la Dirección General de Ingresos, siempre que el crédito estuviera ya vencido y que el acreedor no hubiera pagado el impuesto vencido correspondiente a ese crédito a la fecha del vencimiento de la deuda. La retención se hará en la forma y monto que determinen las leyes y reglamentos respectivos. Los retenedores, que serán solidariamente responsables de las sumas que retengan o deban retener con las responsabilidades de un depositario judicial, deberán efectuar el entero dentro de diez días de hecha la retención en la administración de rentas respectivas, percibiendo la boleta única cuyo monto será entregado como efectivo al acreedor, quien con dicha boleta única comprobará el pago de impuestos, siendo hasta entonces que el acreedor estará obligado, a la cancelación del adeudo”.

2.2 Solidaridad

Julián Founrouge opina, en relación a la solidaridad, lo siguiente: “es principio corriente en Derecho Tributario, que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellos indistintamente”.

El Código Tributario de Costa Rica, en su Art. 16, establece el principio de solidaridad, cuando dice: “estando solidariamente obligados por un mismo crédito fiscal su responsabilidad será solidaria”.

2.3 Domicilio fiscal

En materia fiscal es de suma importancia este elemento. El domicilio fiscal, por regla general, no se halla donde se tiene el designio de vivir y está la familia, sino allí donde la persona desarrolla su actividad, en el sitio en que trabaja; pero muchas veces la Dirección General de Ingresos requiere establecer de modo rápido y directo la situación, las personas, es por eso que en materia fiscal se otorga preferencia al lugar de su residencia habitual en cuanto se refiere a las personas físicas y al centro principal de la actividad en lo que respecta a las personas colectivas.

No existe en la Legislación Tributaria nicaragüense un capítulo; pero si hay, disposiciones aisladas en estas Leyes, que refieren a este elemento, como por ejemplo: en la Legislación Tributaria Común, el Capítulo IV del cobro

judicial de los créditos fiscales, en su Art. 49. que se refiere a la competencia por el domicilio; cuando establece que: “la competencia para conocer en estos juicios la tendrá el juez del domicilio del deudor del crédito fiscal, o el del lugar donde estuvieren situados los bienes perseguidos, a elección del fisco” El Ministerio de Hacienda, Registro Único del Contribuyente (R.U.C.); cuando expresan en sus Arts. 6 y 9 lo siguiente: “la inscripción obligatoria en el Registro Único deberá efectuarse en un período máximo de seis meses, empezará a regir a partir de la fecha que indique el correspondiente acuerdo Ministerial una vez efectuada la inscripción, cualquier modificación a los datos suministrados, debe informarse dentro de treinta días de ocurrido” y las personas obligadas a inscribirse en el Registro Único y que no lo hicieran o que no informaran las modificaciones de los datos suministrados en su inscripción original, dentro del período establecido de conformidad con el Art. 6 de esta Ley, incurrirán en multa de quinientos córdobas por cada mes que retrasen su inscripción, la cual será aplicada administrativamente y recaudada por la Dirección General de Ingresos, que hará uso de discrecional de la facultad que otorga el Art. 34 de la Ley Tributaria Común. Es muy importante saber que es obligación del contribuyente comunicar el domicilio o cualquier cambio de éste para efectos tributarios; como sería, para oír notificaciones.

Para una mejor comprensión de los estudiantes de la materia fiscal; transcribimos a continuación las disposiciones, que sobre el domicilio fiscal, se encuentran en el Código Tributario de Costa Rica.

“Artículo 26. Personas Naturales. Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio, en el país de las personas naturales son:

- a) El lugar de su residencia habitual, la cual se presume cuando permanezca en ella más de seis meses en el período fiscal;
- b) El lugar donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en caso de no conocerse la residencia o existir dificultad para determinarla;
- c) El lugar donde ocurre el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
- d) El que elija la administración tributaria en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo”.

“Artículo 27. Personas Jurídicas. Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas es:

- a) El lugar donde se encuentra su dirección o su administración central;
- b) El lugar donde se halla el centro principal de su actividad en Costa Rica, en caso de no conocerse dicha dirección o administración;

- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de las anteriores; y
- d) El que elija la administración tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

Las disposiciones de este artículo se aplican también a las sociedades de hecho, fideicomiso o sucesiones y entidades análogas que no sean personas naturales”.

“Artículo 28. Personas domiciliadas en el extranjero. En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se debe aplicar a éste disposiciones de los artículos 26 y 27;
- b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal; y
- c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurre el hecho generador de la obligación tributaria”.

El Art. 22 del Código Tributario de Nicaragua dice lo siguiente: “Para efectos tributarios, las personas naturales y personas jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva”.

Cuando la persona natural o jurídica no tuviera domicilio señalado o teniéndolo ésta no existiera a los efectos tributarios se presume que el domicilio es el determinado según el siguiente orden:

1. “En el lugar que hubiera indicado o registrado la persona natural y/o jurídica, al inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la administración tributaria;
2. En el lugar que se indicare en el primer escrito o audiencia al comparecer ante la Administración Tributaria;
3. En el lugar de su residencia habitual, el cual se presumirá cuando permanezca en ella, en forma continua o discontinua, más de seis (6) meses durante el ejercicio anual de imposición;
4. En el lugar donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales;
5. En el lugar donde ocurra el hecho generador; y
6. En el que elija la administración tributaria, en caso de no existir más de un domicilio”.

En el caso de las personas jurídicas, el domicilio tributario, será en la residencia o domicilio del representante legal o de sus directivos, cuando no se establezca conforme los incisos anteriores.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará también a las sociedades de hecho y en general, a toda entidad que carezca de personalidad jurídica para que realice actividades susceptibles de generar obligaciones tributarias.

El Código Tributario de Nicaragua, en su artículo 28, nos señala el concepto de hechos generados, cuando dice: “Hecho generado es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

IV. Cualidades del sujeto pasivo relevantes para la obligación tributaria

Las cualidades del sujeto pasivo en la relación jurídico fiscal se incluyen en sus obligaciones tributarias. Podemos mencionar las siguientes:

1. Sexo

Afirma Flores Zavala que “el sexo de las personas influye en la relación tributaria en dos formas, o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos”. Como ejemplo podemos mencionar: El impuesto sobre célibes que estuvo en vigor en el Estado de Tamaulipas, República de México y en Italia existió el impuesto militar que solo se cobraba a los varones solteros que prestan el servicio militar.

2. Edad

La edad tiene influencia, por ser uno de los factores determinantes de la capacidad tributaria para el cumplimiento de obligaciones de carácter formal y para poder intervenir en los procedimientos administrativos. Para la validez de una obligación es esencialmente indispensable la capacidad de los que se obligan. El Código Civil en su Art. 1833 dice lo siguiente: “la capacidad para obligarse se presume siempre, mientras no se prueban los hechos o circunstancias por los cuales niegue la ley esa capacidad”.

3. Estado civil

El estado civil influye en las relaciones tributarias, ya sea por el carácter de soltero o de casado o por las relaciones de concubinato o por el grado de parentesco, el Art. 6 de la Ley de Impuestos sobre Herencias y Legados decía: “Art. 6. Para la aplicación del impuesto se establecen cuatro categorías de contribuyentes; la primera, padres e hijos adoptivos; la segunda, los colaterales en tercer grado; y el tercero, a los afines y cuatro otros parientes y extraños.

El concubino o la concubina que heredan por testamento serán incluidos en la primera categoría cuando se llenen las siguientes condiciones:

- a) Que el testador no haya estado casado civilmente durante el período de concubinato, ni al momento de su muerte;
- b) Que el concubinato exista al momento de la muerte del testador y que haya durado por lo menos cinco años. Quede en cuadro.

El impuesto se liquidará con sujeción a la escala sucesiva siguiente:

Valor imponible	I Categoría	II Categoría	III Categoría	IV Categoría
Menos de 200.000	Exenta	Exenta	Exenta	Exenta
200.000	5%	7%	10.0%	14%
2.000.000	6%	8%	11.5%	16%
4.000.000	8%	9%	13.05	10%
6.000.000	8%	10%	14.5%	20%
2.000.000	19%	11%	16.5%	22%
10.000.000	10%	12%	17.5%	24%
12.000.000	11%	13%	19.0%	26%
14.000.000	12%	14%	20.5%	28%
16.000.000	12%	15%	22.0%	30%
18.000.000	14%	16%	23.5%	32%
20.000.000	15%	17%	25.0%	34%

Se faculta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para variar la escala progresiva establecida en el presente artículo mediante acuerdo ministerial que deberá ser aprobado por el Presidente de la República.

Si el monto del capital heredado o legado no coincide exactamente con alguna de las cantidades cerradas que grava esta tarifa para hacer el cálculo del impuesto se dividirá el valor imponible en dos porciones: una formada por la cantidad más alta que contenga el valor del capital heredado o legado, a la cual se aplicará el porcentaje inmediato cuantitativamente superior.

Quando los asignatarios no sean nicaragüenses y además no tengan su domicilio en Nicaragua, el impuesto se liquidará conforme la escala procedente y el resultado se multiplicará por dos”.

4. Ocupación

La ocupación, arte o profesión del sujeto tiene influencia en el hecho imponible y por consiguiente, en la relación tributaria. La Ley de Rentas Presuntivas en su Art. 1 dice lo siguiente:

“Art. 1. Objeto. La presente Ley crea y regula las facultades del Ministerio de Hacienda para establecer, a los efectos del Impuesto sobre la Renta, montos presuntivos de renta anual para las siguientes actividades:

- I) Profesionales liberales;
- II) Prestaciones de ciertos servicios;
- III) Pequeños negocios;
- IV) Comercio irregular; y
- V) Determinados arrendamientos”

5. Personalidad moral o física

Ciertos impuestos pueden recaer únicamente sobre personas morales. Como por ejemplo: el del timbre que grava la constitución o el aumento de capital de las sociedades civiles, y otros, suponen la intervención de una persona moral, ejemplo: los que gravan ingresos procedentes de las ganancias que distribuyen toda clase de empresas establecidas en el país y las que deben distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como agencias”.

Por el contrario, algunos pueden recaer únicamente sobre hechos punibles de los que el autor es una persona física. Como ejemplo: a) en México la Ley de Impuesto de Migración grava los actos de internación en el país de personas físicas y b) en Nicaragua el Impuesto sobre la Renta al Ingreso global de las personas grava los ingresos percibidos por las personas físicas.

En nuestro país el Art. 15, inc. 2, Legislación Tributaria Común, señala exenciones del pago de impuestos a las “Iglesias y confesiones religiosas que tengan personalidad jurídica reconocida en cuanto a los templos y dependencias destinadas exclusivamente al culto”. Y el Art. 7 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, inc. C., dice: “no habrá más exenciones que las que se otorguen en base a una ley de carácter general, y las siguientes: c) las iglesias y confesiones religiosas que tengan personalidad jurídica reconocida, en cuanto a las rentas de actividades y bienes destinados exclusivamente al culto”.

V. Objeto de la obligación tributaria

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie. En opinión del tratadista Saíenz de Bujanda “el objeto de la obligación tributaria es, como en todo vínculo obligatorio la prestación que el deudor incumbe cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero o de especies”.

El objeto de la obligación puede consistir en una prestación única o en una prestación periódica. En el caso de impuestos instantáneos, como los de transmisión de bienes a títulos onerosos y a título gratuito, impuestos al consumo, etc., la prestación es única, pues la obligación es una sola y el hecho imponible si se reprodujere en el futuro, daría nacimiento a nuevas obligaciones independientemente de la presente. En los impuestos periódicos, como son los créditos inmobiliarios, etc., la obligación se repite y renueva automáticamente, hasta que cese o desaparezca la circunstancia que la motivare.

El Art. 2 de la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos nos expresa que: “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.

VI. Causa de la obligación tributaria

Algunos autores sostienen que existe otro elemento integrante y de gran importancia de obligación tributaria, esta es: la causa. Tales tratadistas, modernos, consideran que el servicio entendido en general como el que presta el Estado a la sociedad, es la causa primera y mediata del impuesto; y como no es posible determinar la importancia de aquél con respecto a cada contribuyente, ni la porción de gastos atribuibles, se ha tomado la riqueza de modo tal que la posesión o el consumo de ella constituye la causa última e inmediata.

El autor Grisiotti “considera que la causa del tributo radica en primer término, en las ventajas derivadas de los servicios prestados por el Estado, que sería la causa primera o mediata; además en la capacidad contributiva, que vendría a constituir la causa última o inmediata. Por otra parte, establece un nexo entre ambas causas: El Estado, al organizar los servicios generales,

incrementa la producción, constituyéndose en copartícipes de la creación de riquezas y determinado el aumento de la capacidad contributiva”.

VII. Determinación de la obligación tributaria

El autor argentino Founruge sostiene que “la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración y de los particulares o de coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.

Existen dos grupos de interpretaciones en relación con la naturaleza y efectos jurídicos de determinación de la obligación tributaria. Las llamaremos de la manera siguiente: 1. de efecto declaratorio y 2. de efecto constitutivo.

1. De efecto declaratorio. Sostienen que la “deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que según la ley, da lugar al impuesto”. El nacimiento de la obligación depende de la ley, corresponde a la autoridad fiscal establecer que en el caso concreto, esas condiciones que se han realizado en una persona individualmente determinada.
2. De efecto constitutivo. La mayoría de los tratadistas sostienen que “no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por la ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación y precisa su monto, esto es, fija lo que se debe y cuánto se debe”.

Nuestra Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos adopta una postura declarativa, cuando en su Art. 2, dice que el impuesto surge entre el Estado y “aquellas personas cuya situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”. Pero con frecuencia la Dirección General de Ingresos hace uso de los periódicos para orientar al contribuyente sobre la forma de computar sus impuestos; como ejemplo, el pago del impuesto sobre el patrimonio neto (IPN); usando, pues, el efecto constitutivo.

Son muchos los ejemplos que podemos dar del hecho generador, las encontramos en todas las leyes fiscales. En la ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho generador, se constituye al momento en que determinada persona recibe un sueldo o una renta, y cuyo monto anual entra dentro de la categoría afectada por el tributo. En la ley de Impuesto sobre Patrimonio Neto, el hecho generador se constituye en el momento en que el sujeto pasivo nicaragüense tiene bienes patrimoniales netos, al 30 de junio de cada año, tanto en Nicaragua como en el extranjero, y para las personas naturales

o jurídicas extranjeras respecto al patrimonio neto poseído en Nicaragua. En la Ley de Impuesto sobre Transmisión de Derechos Relativos a Bienes Inmuebles; el hecho generador cobra vigencia en el momento en que una propiedad inmueble cambia de dueño.

Algunos autores nos hablan de la: 1. Determinación efectuada por el sujeto pasivo y 2. determinación de oficio.

1. Esta determinación la realiza el propio contribuyente, cuando presenta su declaración jurada a las autoridades de la administración fiscal y se efectúa en formularios suministrados por la Dirección General de Ingresos a costa del sujeto pasivo; y
2. La determinación de oficio la realiza el fisco, siempre que la ley establezca la obligación de presentar una declaración al contribuyente y éste no la presenta en tiempo o cuando la presentación sea objetada por Ingresos, por considerarlas falsas; ilegal o incompleta. (Arts. 20 y 21 de la Legislación Tributaria Común”).

El Fisco puede presumir que el contribuyente ha falseado su declaración; por tal razón la Legislación Tributaria contempla en su Art. 115 los indicios para determinar la contribución fiscal. Este dice: “Art. 115. Indicios. A la falta de libros, registros o documentos o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios la Dirección General de Ingresos tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Se tendrá como indicio las declaraciones efectuadas anteriormente por el contribuyente, responsable y retenedor y cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para revelar la capacidad tributaria como los siguientes:

1. Para las actividades personales: las cantidades que el contribuyente y su Familia gasten, el monto y movimiento de sus haberes; el número de sus empleados, la amplitud de sus créditos, el capital improductivo, el monto de los intereses que paga o que recibe, los viajes que costea al exterior, el número de personas bajo su dependencia económica que viven en Nicaragua o en el extranjero y los incrementos de capital no justificados en relación a sus ingresos declarados;
2. Para los negocios: el monto de las compras y ventas efectuadas, el valor de sus existencias, el monto de su patrimonio, el movimiento de sus haberes, personal empleado, el tamaño y apariencia del establecimiento comercial o industrial, o el de sus propiedades y cultivos, el monto de los intereses que paga o que recibe, el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de las empresas similares ubicadas en la misma plaza y los incrementos de capital no justificados en relación a sus ingresos declarados y cualquier otro ejemplo de juicio que obre en poder de la Dirección General de Ingresos”.

“Todos los anteriores indicios servirán a la Dirección General de Ingresos para determinar la capacidad tributaria de los contribuyentes, responsables y retenedores, y admitirán prueba en contrario”.

Resumiendo podemos decir que “el acto de determinación”, efectuada por la autoridad fiscal, es un acto administrativo y unilateral, ya que, por su naturaleza, responde a la actividad espontánea de ella en sus funciones de poder público. (Art. 239 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica). Y esta resolución debe ser notificada por varios medios al contribuyente (Arts. 132 – 134).

VIII. Límites temporales de las leyes financieras

1. Comienzo de la vigencia

Para determinar el momento en que se inicia la vigencia de una norma legal se han elaborado varios sistemas, a los que nos vamos a referir:

1.1 Sistema simultáneo

De acuerdo con este sistema la ley entraría en vigor en el momento mismo de su publicación. Este sistema tiene la ventaja de evitar fraudes legales y de que se economice tiempo para la aplicación de la ley, y cuyos saludables efectos no quedan diferidos.

Es frecuente el uso simultáneo en el Derecho Fiscal nicaragüense, se utiliza mucho en los decretos emitidos en los primeros años de la llamada revolución cuando se redactaban artículos como el siguiente: “el presente Decreto entrará en vigencia hoy, desde el momento de su publicación por cualquier medio de comunicación social, sin perjuicio de su publicación posterior en el Diario Oficial “La Gaceta”. Así lo dicta la Ley de Contribución Patriótica sobre el Patrimonio – Decreto No. 171, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 66 de 27 de noviembre de 1979.

En materia fiscal, la legislación se ha apartado de las reglas contenidas en el derecho común de tal manera que en ningún caso son estos aplicables. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica expresa en su Art. 9, lo siguiente: “Vigencia de las leyes tributarias. Las leyes tributarias rigen desde la fecha que en ellas se indique, si no lo establecen se deben aplicar diez días después de su publicación en el “La Gaceta”, Diario Oficial.

Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se deben aplicar desde la fecha de su publicación en “La Gaceta”, Diario Oficial o desde la fecha posterior que en las mismas se indique.

“Cuando deben ser cumplidas exclusivamente por funcionarios y empleados públicos, se deben aplicar desde la fecha de dicha publicación o desde su notificación a éstos”.

El Código Civil de Nicaragua – Título Preliminar – Promulgación de la Ley; dice lo siguiente: “la ley no obliga sino en virtud de su formal promulgación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticia de ella. La publicación deberá hacerse en el periódico oficial y se entiende consumado en la fecha del número en que termina la inserción”.

Promulgada la ley en el período oficial, se entenderá que es conocida por todos los habitantes de la República, y se tendrá como obligatoria después de 30 días contados a la fecha de su publicación.

1.2 Sistema sucesivo

Según este sistema la ley entra en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial; en el lugar donde se publica (la Capital de la República), en los demás lugares el día que resulte según las distancias en kilómetros que separa de aquella, a razón de 30 kilómetros por día. En nuestra legislación fiscal es frecuente leer artículos redactados de la forma siguiente: “el presente Decreto entrará en vigencia desde el momento de su publicación en “La Gaceta”, Diario Oficial. Se entiende la diferencia entre las dos legislaciones mexicana y nicaragüense debido a la extensión territorial de ambas naciones”.

1.3 Sistema de la “*Vacatio Legis*”

Consiste en que se señala un plazo o fecha para que entre en vigor la nueva ley, entre tanto queda inoperante. El tratadista Rossy apunta que “tiene la ventaja, sobre los anteriores sistemas que permite estudiar la ley antes de la entrada en vigor, y el inconveniente de que da tiempo de crear situaciones que la defrauden, por lo que el legislador ha de elegir el sistema que crea más conveniente, según los propósitos de la ley”.

En nuestro sistema fiscal tenemos la Ley de Rentas Presuntivas; la que establece en su Art. 4, literal a), la norma siguiente: “inscribirse como profesional en la Dirección General de Ingresos dentro de los tres meses

siguientes a la fecha de la vigencia de esta ley o la fecha en que se inicia el ejercicio de la profesión”. Y la Ley de impuestos sobre Ganancias de Capital expresa: “Art. 7. Pago del Impuesto. El impuesto de las ganancias de capital se pagará al momento de enajenarse el bien que las produce”. Ambas leyes fueron publicadas en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 249, del 27 de diciembre de 1984”.

La Ley de Impuestos sobre Herencias y Legados, Decreto No. 725, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 146 del 30 de junio de 1982, dice: “La presente ley empezará a regir cinco días después de que ella y la Ley de Impuestos sobre la Transmisión de Derechos relativos a Bienes Inmuebles hayan sido publicados en “La Gaceta”, Diario Oficial.

1.4 La entrada en vigor de la “fe de erratas”

La fe de erratas corresponde a la corrección correspondiente de los errores cometidos en las publicaciones de leyes o reglamentos, algunas tienen importancia porque afectan a elementos básicos del ordenamiento a que se refiere.

Dice el mexicano don Emilio Margáin Manautou que en su opinión “la parte que la fe de erratas incorpora a la ley o reglamento como novedad, con respecto a la publicación primitiva, deberá entrar en vigor una vez que se ha publicado en el Diario Oficial, si así expresamente se hace constar, o bien en silencio de la Ley o Reglamento, dentro del plazo que señala el Código Fiscal”.

En “La Gaceta” No. 54, que corresponde al 6 de marzo de 1926 aparece un Decreto Aclaratorio al Art. 161 del Código Civil – Del Divorcio – que dice lo siguiente: “Art. 2.- Esta ley como aclaración surte sus efectos desde la fecha en que empezó a regir la referida ley que aclara”.

El Art. 5 del Código Tributario de Nicaragua, expresa: “Vigencia.- Art. 5. Las disposiciones tributarias de carácter general regirán a partir de su publicación oficial o habiéndose cumplido ésta, desde la fecha que ellos determinen, debiendo observarse que cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos anuales o mayores, las normas relativas a la existencia o cuantía del tributo regirán desde el primer día del año calendario siguiente al de su promulgación, o desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de períodos menores”.

2. Término de la vigencia de las leyes financieras

La terminación de la vigencia de las leyes se puede producir por:

2.1 Caducidad

Ya mencionado por el tratadista Hipólito Rossy en su obra: "Instituciones de Derecho Financiero" expresa que "las leyes caducan cuando llevan en sí mismas la indicación del límite de su vigencia".

La caducidad puede ser de dos clases: - por razón de tiempo y - por razón de la finalidad.

2.1.1 Por razón de tiempo caducan las leyes por extinguirse el plazo para el que fueron expedidas. Sucede esto con las leyes de ingresos y presupuestos de egresos. Las cuales por disposición constitucional tiene duración de un año, y porque además ellos acontecen con las leyes que otorgan moratoria fiscal.

El Art. 112 de la Constitución Política de Nicaragua de 1986 establece que "el presupuesto general de la República tiene vigencia anual y su objeto es regular los ingresos y egresos de la administración pública". El Decreto No. 146 del 17 de diciembre de 1985, que pone en vigencia la Ley del Presupuesto de 1986 dice en sus artículos 1ro. y 2do. lo siguiente: "Art. 1ro.- Apruébese el Presupuesto de Ingresos para el ejercicio presupuestario 1986 en el monto de C\$83,861,000.00, de acuerdo a la distribución de la fuente de ingresos que forma parte de esta ley.- "Art. 2do. - Apruébese los créditos del Presupuesto de Gastos para el ejercicio presupuestario 1986 en el monto de C\$83,861,000.00, de acuerdo a la distribución y detalle que forma parte de esta ley".

El Decreto No. 120 del 29 de octubre de 1979, Ley de Regulación Fiscal, en su artículo 4, dice: "Art. 4.- Se exonera a los contribuyentes que hubieren o no declarado, del pago de multas y del 50% del impuesto en mora correspondientes a los períodos gravables 1975, 1976, 1977, 1978 y 1979 para el impuesto sobre bienes inmuebles y bienes mobiliarios, siempre que declaren y paguen el 50% no exonerado antes del 31 de diciembre de 1979".

2.1.2 El total cumplimiento de una ley produce la caducidad por razón de finalidad. Es el caso de las disposiciones transitorias.

-La Ley de Impuesto sobre Patrimonio Neto, publicada en "La Gaceta", Diario Oficial del 11 de mayo de 1983 y adicionada por Decreto publicado

en “La Gaceta”, Diario Oficial del 13 de diciembre de 1983, expresa en su Art. 20: “Transitorio. Para los únicos efectos del período fiscal 83-84 se autoriza la presentación de la declaración y el entero del primer 50% a más tardar el último de octubre de 1983”. Y la Ley de Impuesto General del Valor, Decreto No. 1,531, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 248 del 16 de diciembre de 1984, expresa en su artículo 39 lo siguiente: “los impuestos que se hubieren causado durante la vigencia de las leyes y disposiciones derogadas, deberán ser pagadas en el monto, forma y plazos y se regirán por las disposiciones establecidas en las mismas, para cuyos solo efectos continuarán en todo su vigor y fuerza legal. Quienes a la fecha de aplicación de la presente ley se encuentran inscritos, como responsables en el Registro de la Dirección General de Ingresos de conformidad con la ley derogada quedará automáticamente inscrito como tales para los efectos de la presente ley.

En el período comprendido entre las fechas de promulgación y de entrada en vigencia de la presente ley, el Ministerio de Hacienda, tendría facultad para dictar con carácter de obligatoriedad las resoluciones administrativas que considere necesarias para la mejor aplicación de la misma y anticipar el registro de responsables. El primer ejercicio fiscal de este impuesto comenzará al 1º de abril de 1985 y terminará junto con el ejercicio fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de cada contribuyente, los siguientes ejercicios se regirán por lo dispuesto en el Art. 8 de la presente Ley”.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en su Transitorio XI establece que: “aplicación de normas anteriores.- En los casos contemplados en los transitorios que anteceden, no corresponde la aplicación de las normas a quien ellos se alude, deben aplicarse las disposiciones contenidas en las leyes tributarias contenidas que se derogan en el presente Código”.

2.2 La derogación

La derogación puede ser: “ a) expresa o b) tácita. - “ a) La derogación expresa, si es total se denomina abrogación. La derogación expresa puede ser parcial cuando se aplica únicamente a las disposiciones anteriores opuestas, o en contradicción a la Ley derogante. El Art. 119 de la Legislación Tributaria Común expresa que: “la presente ley entrará en vigor el 1 de julio de 1962, una vez que se haya publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial, y desde esa fecha quedan derogadas todas las disposiciones que se le opondrán”.

La derogación tácita opera por aplicación del principio general de derecho de que la ley posterior deroga la anterior cuando es incompatible con la nueva ley. En el caso de la derogación tácita es necesario tener especial cuidado con la jerarquía de las leyes.

Algunos autores agregan la derogación mixta que tiene lugar “cuando se deroga expresa o totalmente una ley o leyes y parcialmente el presente ordenamiento”.

El Título Preliminar del Código Civil, en su Capítulo VII.- De la derogación de la ley; nos señala lo siguiente: “XXXIV.- la ley puede ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga lo anterior. Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior. XXXVI. – La derogación expresa será total o parcial, según lo manifiesta la ley derogatoria. La tácita deja vigente en la ley anterior todo aquél que no pugna con las disposiciones de la nueva ley, aunque ambas versen sobre la misma materia. XXXVIII.- La derogación de la ley derogatoria no establece la primera ley, sino es que la última lo prescribe expresamente”.

En las reformas a la Ley del Delito de Defraudación Fiscal, Decreto No. 839, “La Gaceta”, Diario Oficial No. 239, del 22 de octubre de 1981, aparece un artículo muy interesante, el Art. 9, que expresa: “Deróganse los artículos 8 y 9 de la Ley de Regulación Fiscal del 23 de octubre de 1979, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 43 del 29 del mismo mes y las demás disposiciones que se opongan a lo dispuesto en esta ley, con la salvedad de que las infracciones, multas, recargos y sanciones administrativas contempladas en la Legislación Tributaria Común y demás leyes fiscales. Sin embargo, dichas disposiciones derogadas serán aplicables en los hechos comprendidos por ellas ocurridos durante su vigencia”.

2.3 Restauración

Es poco frecuente que una ley derogada recobre su vigencia; ello sólo puede suceder así cuando lo dispone expresamente una nueva voluntad del legislador. A veces pueden quedar en vigor parcialmente las disposiciones de una ley derogada cuando el legislador emplee la expresión: “se derogan todas las disposiciones que se opongan a la presente ley y otras análogas”.

En la legislación fiscal nicaragüense tenemos la “Ley de Gravámenes Extraordinarios de Emergencia Nacional”, Decreto No. 1,003, publicado en “La Gaceta” Diario Oficial del 4 de mayo de 1982, cuando en sus

artículos 1 y 2 recobra su vigencia de una manera muy especial, la “Ley de Contribución Patriótica sobre el Patrimonio”. A continuación copiamos íntegramente los artículos mencionados: “Art. 1 – Créase una Contribución sobre el patrimonio neto poseído, tanto en Nicaragua como en el extranjero por las personas naturales o jurídicas nicaragüenses, y por los extranjeros en lo que se refiere al patrimonio poseído en Nicaragua.- Art. 2.- La contribución sobre el patrimonio, será del dos por ciento (2%) del patrimonio neto del contribuyente poseído, al 28 de febrero de 1982. Ya para los efectos de su entero esta contribución será dividida en dos cuotas semestrales así: “ Un uno por ciento (1%) antes del 31 de diciembre de 1982; y un uno por ciento (1%) antes del 30 de junio de 1983”

IX. Supervivencia y retroactividad de la ley derogada

La supervivencia de la ley derogada continuará en vigor parcialmente a pesar de la expedición de la nueva ley derogante, en muchas ocasiones la supervivencia de la ley derogada tiene como objetivo evitar los problemas de retroactividad. Esto sucede cuando el legislador expresa en materia fiscal que: “los adeudos provenientes de la aplicación de las leyes e impuestos y derechos ya derogados se liquidarán de acuerdo a las disposiciones que estuvieren en vigor en la época en que se causaron”.

El problema de la retroactividad de las leyes financieras está establecido en la Constitución Política de Nicaragua cuando dice; en su Art. 38, lo siguiente: “la Ley no tiene efecto retroactivo, excepto en materia penal cuando favorezca al reo” y el Código Civil en su título preliminar, capítulo II – efectos de la ley expresa que: “la Ley solo puede disponer, para lo futuro y no tendrá jamás efecto retroactivo” por lo que consideramos que la Ley de Impuesto sobre Ganancias de Capital es inconstitucional porque grava ganancias, o hechos anteriores a la época de su promulgación.

X. Derecho transitorio

Rosy expresa que se llama derecho transitorio, o ínter temporal, “al conjunto de disposiciones adicionales a una ley, que contiene las reglas para la adaptación de las situaciones nacidas o creadas durante la vigencia de la ley anterior a las disposiciones de la nueva ley”. Las disposiciones transitorias permiten que puedan aplicarse preceptos de la ley derogada, pero no en virtud de su carácter de ley, sino por el mandato contenido en las disposiciones transitorias.

La Ley del Impuesto sobre Ganancias de Capital, del 27 de Diciembre de 1984, en su Art. 21 dice: “Transitorio: Ganancias anteriores. El impuesto

creador de esta ley recaerá sobre las ganancias de capital originadas a partir del 30 de junio de 1979, respecto a los bienes adquiridos posteriormente, si unos y otros aun son conservados al entrar en vigencia esta ley”.

XI. Extinción de la obligación tributaria

El Código Civil de Nicaragua, en sus artículos 2004 y 2005, señala las formas de extinguirse las obligaciones civiles cuando dice:

“Art. 2004. Toda obligación puede extinguirse por una convención en las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consiente en darle por insubsistente”.

“Art. 2005. También se extinguen las obligaciones:

- a) Por pago o cumplimiento;
- b) Por novación;
- c) Por la renuncia o remisión de la deuda;
- d) Por compensación;
- e) Por la confusión de derechos de acreedor y deudor;
- f) Por la imposibilidad del pago;
- g) Por la transacción;
- h) Por la declaración de nulidad o rescisión y;
- i) Por la prescripción”

Sin embargo, la Legislación Tributaria Común nos habla únicamente, de tres formas de extinguirse la obligación tributaria, cuando dice en su Art. 27 lo siguiente:

“Art. 27. El crédito fiscal se extingue:

1. Por pago;
2. Por prescripción y;
3. Por la compensación”

En el Código Tributario de Nicaragua de 2007 en su Art. 31 se señalan los medios de extinción, cuando dice en artículo 31 que “la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago;
- b) Compensación;
- c) Confusión;
- d) Condonación o remisión otorgada mediante Ley;
- e) Prescripción; y
- f) Fallecimiento del contribuyente, siempre que no le sucedan

herederos y que no haya dejado bienes para satisfacer la obligación tributaria pendiente”

Analicemos pues cada una de estas formas de extinguir las obligaciones tributarias.

1. Por el pago

No encontramos en nuestro Código Civil definición de lo que es el pago, ni tampoco en la Legislación Tributaria Común; pero sí, algunos autores, como Miguel Ossorio, en su “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales” expresan: “pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación, ya sea esta una obligación de hacer o una obligación de dar, para otros”. “El pago es el cumplimiento de la prestación que hace el sujeto de la obligación”.

El Art. 28 de la Legislación Tributaria Común solamente nos señala: “El pago a que se refiere el artículo precedente debe ser por la totalidad del crédito fiscal y deben concurrir respecto a él todas las circunstancias de lugar, tiempo y forma y autoridad receptora que la ley establezca”.

En la República mexicana los modos o formas de extinguir la obligación tributaria son los siguientes:

“Es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto”. Aquí se habla de pago total y no de pago parcial, ésta no extingue la obligación tributaria puede ser una especie de acuerdo de pago para algunos fines. Por regla general el pago debe ser hecho por aquellas personas a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo. Lo más normal es que el pago sea efectuado por el sujeto pasivo principal. En la misma situación se encuentran los sujetos solidarios por solidaridad sustantiva.

También tienen el carácter de deudores principales, por adeudo propio, los sucesores a título universal.

¿Quién debe efectuar el pago?

El pago lo puede hacer el deudor contribuyente, los responsables y retenedores, las personas que por mandato de la ley están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria, sin ser deudores directos de la obligación; por terceros extraños; sin vinculación con el obligado, como puede ser en una sucesión testamentaria el albacea o partidor; y los

contratos de locación cuando el arrendatario toma su cargo el pago de los gravámenes que afectan a la propiedad.

El Art. 14 de la Legislación Tributaria Común nos señala que: “deudor del crédito fiscal es toda persona natural o jurídica que, de acuerdo con la ley está obligado al pago de una prestación a favor del fisco”.

El Art. 31 de la Ley de Impuestos sobre la Renta nos dice: “Art. 31. - todas las personas que tengan que efectuar pagos a personas no residentes en el país, de sumas de dinero que están sujetos a este impuesto deberán retener la cantidad que corresponda a dicho impuesto, de conformidad con la tarifa a que se refiere el Art. 25”.

¿Qué medios y formas de pago existen?

Por regla general el pago se hace mediante ingresos directos que realiza el contribuyente en las oficinas de rentas de toda la República. En algunos países se efectúan mediante pagos hechos por depósitos bancarios en cuentas abiertas a nombre del Estado. También con letras a 30 ó 90 días, suscritos por el contribuyente y depositados por ingresos en el Banco Central, así mismo, se pueden realizar pagos mediante timbres fiscales o pago con valores estatales, como son bonos del Estado y en otros países, como en la extinta Unión Soviética, el pago se podía realizar en especies.

El Art. 17 de la “Ley de Bonos Estatales de la República de Nicaragua”, Decreto No. 611, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 5 de 9 de enero de 1981, nos expresa que: “Art. 17.- Los Bonos de captación y de pago, serán transferibles sin restricción alguna. El Fisco, los entes autónomos y descentralizados y las instituciones crediticias del país estarán obligadas a aceptar los bonos en pagos de obligaciones pendientes del propio tenedor del instrumento, con tal de que el plazo de vencimiento de las obligaciones pendientes del propio tenedor del instrumento, con tal que el plazo de vencimiento de éste coincida con el plazo de vencimiento de la obligación que se tratare de cancelar o se anticipe a este plazo no sea más de seis meses”.

¿Debe existir facilidades de pago?

El contribuyente puede tener dificultades económicas, falta de efectivo, y entonces en este caso, el Estado puede otorgarles facilidades para el pago de los impuestos. Estas prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para efectuar el pago a la Dirección General de Ingresos solicitando

la devolución de la suma pagada o que dicho monto se le aplique a una deuda futura – en concepto de otros impuestos – y cuando no lo señale la Dirección General de Ingresos se lo imputará al pago de la deuda más antigua.

¿En qué lugar se efectúa el pago?

Por regla general el pago se realiza en el lugar del domicilio del contribuyente; pero también lo puede hacer en el lugar donde se encuentra el bien o donde se efectúa el hecho generador del crédito fiscal.

¿En qué tiempo se hace el pago?

Por regla general, la ley señala cuando hay que realizar el pago; por ejemplo, el total del impuesto sobre la renta se realiza a más tardar el 30 de septiembre de cada período fiscal; y en el pago del impuesto sobre el patrimonio neto, éste se efectúa en dos partes: en los meses de septiembre a marzo del período fiscal. En el Impuesto General de Ventas, éste se paga cuando se realiza la compra y el retenedor tiene la obligación de enterarlo al fisco dentro de los primeros quince días de cada mes, en la administración de rentas respectiva. (Art. 28).

¿Hay recargo por mora?

La falta de pago de los tributos en el tiempo y forma adecuada constituyen una infracción punible, por ser una trasgresión al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado y en tal aspecto debe ser incluido en la parte penal de la materia tributaria.

El Art. 45 de la Legislación Tributaria Común expresa que si un contribuyente cayera en mora el Director General de Ingresos o el funcionario que éste autorice, dirigirá nota al deudor requiriéndole de pago y notificándole que, si no le pone fin a la mora dentro del término de quince días, ordenará el procedimiento ejecutivo para hacer efectivo el respectivo crédito fiscal.

Este mandamiento contendrá:

- a) El nombre del deudor a quien se demanda;
- b) El concepto y el monto de la deuda;
- c) La orden de requerir de pago al deudor;
- d) La orden de embargarle, si no pagara en el acto, bienes en cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal, con sus recargos, multas, más las costas del juicio nombrados por el Fiscal”.

¿Qué efecto tiene el pago?

El efecto es la extinción de la obligación tributaria, la liberación del deudor, quien tiene el derecho a exigir del Estado el reconocimiento de esta situación y por lo tanto, el otorgamiento del recibo fiscal y si así lo solicita el contribuyente, la extensión de la solvencia fiscal. La Ley del Recibo Fiscal, Decreto No. 1369 del 15 de diciembre de 1983 y publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 286 del 21 de diciembre de 1983, en su artículo uno nos dice: “El uso del recibo fiscal es obligatorio para respaldar los enteros efectuados por contribuyentes en pago de las obligaciones fiscales”.

Y en cuanto a la solvencia, el Art. 7 de La Legislación Tributaria Común nos señala que: “solvencia fiscal es la situación jurídica de los particulares que han satisfecho los créditos fiscales a que tuvieron obligados. El documento que sobre esa situación extiende la Dirección General de Ingresos, se conocerá con el nombre de solvencia, y puede referirse a la totalidad o solo a una parte de los créditos fiscales”.

2. Por compensación

Define a la compensación como “el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra”. (Derecho Común y Floral, Madrid, Tomo II, pág. 560).

El Código Civil de la Federación mexicana en su Art. 2185 dice: “tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”.

El Código Fiscal de la Federación Mexicana de 1981, expresa: “en parte la compensación entre sujetos de derecho público autoriza para compensar adeudos entre la Federación y los Estados, Distrito Federal y Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarios, excepto sociedades nacionales de crédito por la otra. Tratándose la compensación con Estados y Municipios se requiere previo acuerdo de éstos”.

El Código Fiscal de la Federación mexicana establece “que procede la compensación cuando se trate de obligaciones fiscales de personas de derecho privado y de créditos de ellas contra el Fisco Federal, siempre que se satisfagan los requisitos que para la compensación señala el derecho común y los que establece el propio Código Fiscal de la Federación”.

3. Por la condonación

El Código Fiscal de la Federación mexicana instituye la condonación y reducción de los créditos fiscales como medios de extinción de los tributos. Tal institución equivale a la remisión de la deuda que establece el Código Civil de la Federación mexicana cuando dispone que “cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe”. (Art. 2209).

Hay que distinguir entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que está sujeto cada uno de esos créditos es distinto. La condonación de tributos, sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque crearía un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso de poder tributario por parte de los administradores del impuesto.- En cuanto a la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.

El Código Fiscal de la Federación mexicana, en su Art. 39, establece que “el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuyentes y sus accesorios, cuando se haya afectado o se trata de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias”.

En Latinoamérica se han dado las condonaciones como producto de golpes de estado, guerras civiles o extranjeras, terremotos y revoluciones. Podemos mencionar la condonación que dio en Nicaragua la Junta de Reconstrucción Nacional en 1979, cuando condonó el 50% de los créditos fiscales pendientes de pago aplicables a los tres último periodos fiscales.

La condonación quiere decir “olvido”, algunos tratadistas la denominan: “amnistía fiscal”.

4. Por prescripción

En nuestro Derecho, al igual que en muchos sistemas tributarios extranjeros, se admite que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción. Ésta opera tanto a favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso de un plazo de cuatro (4) años, como opera a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o se han realizado pagos indebidos por conceptos tributarios.

El argentino Guiliani Founrouge ha escrito que “debe establecerse una diferencia de orden sustancial, ente la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no puede hablarse de prescripción sino de “caducidad” por el transcurso del tiempo; y el derecho de cobrar tributo, que es susceptible de extinguirse por “prescripción”, con el significado que tiene en el Derecho Civil”. (Derecho Financiero, pág. 281).

El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. El Tribunal Fiscal de la Federación mexicana ha dicho: “la prescripción se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del Fisco, como el de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar como precisión, hecho que haría que no pudiera fijarse las condiciones económicas ni del erario, ni de los negocios de los particulares”. (Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 89 , página 129).

En virtud del principio de legalidad, que ya hemos estudiado anteriormente, todos los elementos de la prescripción: plazos, requisitos, etc., deben estar establecidos por ley emanada por el Congreso o la Asamblea Nacional y no por reglamento o circulares. El Tribunal Fiscal de la Federación mexicana ha establecido lo siguiente: “el reglamento no puede incluir disposiciones que son exclusivamente de orden legal, de modo que aún en el supuesto caso de que en él se hubiera establecido la prescripción alega la actora, esta disposición había sido absolutamente legal”.

El Art. 29 de la Legislación Tributaria Común, Decreto No. 713, publicado en La Gaceta No. 146 del 30 de junio de 1962, dice lo siguiente: “todo crédito fiscal prescribe en cuatro años a contar de la fecha en que comenzare a ser exigible. La prescripción puede ser interrumpida mediante cualquier gestión de cobro judicial o extrajudicial hecha conforme lo dispuesto en el artículo 23”.

Y el artículo 31 expresa: “el crédito fiscal del cual el Estado no haya tenido conocimiento, ya sea por declaración fraudulenta del contribuyente o por la ocultación de bienes o rentas, no prescribirán por el lapso establecido en el artículo 29, sino únicamente después de seis años a contar de la fecha en que debió ser exigible”.

La “Ley de Equidad Fiscal”, Ley No. 453, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 82 de mayo de 2003, en su artículo 108 referente a la

prescripción dice así: “Los impuestos creados por la presente ley, prescriben conforme a:

1. El derecho de la Dirección General de Ingresos a determinar la deuda tributaria y exigir su pago prescribirá a los cuatro años. Igual plazo tendrá el contribuyente para solicitar y obtener la devolución de cualquier saldo que tuviese a su favor.
2. La acción penal por el delito de estafa prescribirá conforme las disposiciones del derecho común.
3. El derecho de los particulares a repetir lo pagado indebidamente en concepto de impuestos creados por la presente ley prescribirá a los cuatro años, contados a partir de la fecha de pago.
4. En el caso que el contribuyente no hubiese presentado declaración, en el derecho a solicitar la liquidación, devolución y aplicación de las retenciones que tenga a su favor, no se extenderá a más de dos años contados a partir del Período gravable en que éstas fueron causadas, quedando facultada la Dirección General de Ingresos para aplicar de oficio la suma retenida al impuesto correspondiente”.

“Salido aún de los recintos de la aduana. No procede la devolución en los casos en que el daño o la destrucción sea imputable al consignatario o su representante. Cuando la causa del daño o deterioro se debe a la manipulación o traslado, efectuados por el portador, no cabrá responsabilidad del Fisco en la devolución de derechos aduaneros”. Compilación de Leyes Aduaneras de Nicaragua, - Dirección General de Aduanas, Ministerio de Hacienda y Crédito Público”.

5. Novación Fiscal

El Código Fiscal mexicano no incluye entre las instituciones que producen la extinción de las obligaciones tributarias a la novación, y algunos autores niegan su existencia en esta rama del Derecho Financiero. Sin embargo, el Tribunal Fiscal de la Federación mexicana, ha reconocido la existencia y operatividad de esta institución en el Derecho Tributario.

6. Destrucción del objeto de la obligación

La Ley Aduanera mexicana dispone que las mercancías en depósito ante la aduana se destruyan por accidente, la obligación fiscal se extinguirá, salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero.

El artículo 165 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento dice: “Cuando la mercancía se hubiere dañado o destruido

dentro de los recintos aduaneros, tendrá derecho a que el Fisco le devuelva las sumas pagadas en todo o en parte, siempre que la mercancía no haya salido de los recintos de la aduana”. No procede la devolución en los casos aunque el daño o la destrucción sea imputables al consignatario o su representante.

7. Caso fortuito o fuerza mayor

La Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana ha considerado que “como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del incumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado (Semanario judicial de la Federación, V Época,” (tomo CXXV, pág. 245).

8. Imposibilidad de cumplir

El Código de Normas Tributarias de la República de Costa Rica, hace mención de la “imposibilidad de cumplir”, como una de las causales de extinción de las obligaciones tributarias. Le corresponde al contribuyente convencer al Fisco de esta situación.

XII. Por la compensación

Según el Art. 2139 del Código Civil Nicaragüense, la compensación opera cuando dos o más personas son deudoras una de otra, o tiene lugar cuando dos o más personas reúnen la calidad de deudores o acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Según José Gastán Tobeñas, en su “Derecho Común y Fiscal” dice que la compensación es el modo de extinguir en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.

XIII. Por la condonación

La condonación se da cuando el Poder Ejecutivo dicta leyes de carácter administrativo fiscal que perdonan deudas, en Nicaragua se dio esta situación, el 23 de octubre de 1979, cuando la Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional por la ley de Regulación Fiscal, Decreto No. 120, exoneró a los contribuyentes que no hubieren o no declarado, del pago de multa y del 50% del impuesto en mora correspondiente a los períodos

gravables 1975-1976; 1976 -1977; 1977-1978 para el impuesto sobre la renta y a los períodos 1975 -1979 para el impuesto de bienes inmuebles y bienes mobiliarios, siempre que declaren y paguen el 50% no exonerado antes del 31 de Diciembre de 1979. (Art. 4).

La Legislación Tributaria Común en su Art. 34 nos dice: “las autoridades administrativas no podrán condonar ningún crédito fiscal. Tampoco sus multas y recargos en más del cincuenta por ciento, salvo cuando se alegase y demostrase justa causa”.

No olvidemos que en Nicaragua, la condonación tiene que emanar del Poder Ejecutivo; pero esto representa una excepción, ya que, en la mayoría de los países latinoamericanos, esta facultad es privativa del Poder Legislativo.

XIV. Por confusión

Hay algunos autores que opinan que también por confusión se puede extinguir la obligación tributaria. El Código Civil trata de la confusión en su artículo 2158, que reza así: “cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor respecto de una misma cosa, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago”.

El Art. 49 del Código Fiscal de Costa Rica, expresa que la “extinción por confusión se da cuando el sujeto activo de la obligación tributaria como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos del tributo, queda colocado en la situación de deudor”. “El Estado puede llegar a ser heredero del deudor fiscal, sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinada del tributo”.

XV. Por caducidad

Algunos autores nos hablan de “caducidad”, dentro de las modalidades de extinguir la obligación tributaria; y la contemplan como la facultad que tienen las autoridades fiscales para determinar o liquidar los créditos fiscales y para imponer sanciones por las faltas cometidas por los contribuyentes. Como por ejemplo: la revisión de las declaraciones de los causantes debe ejercitarse dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración.

Algunas legislaciones tienen otras formas de extinción de la obligación tributaria; como por ejemplo, el Código de Normas y Procedimientos

Tributarios de Costa Rica, en su Art. 35, expresa: “la obligación tributaria solo se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago
- b) Compensación
- c) Confusión
- d) Condonación o Remisión; y
- e) Prescripción

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto pasivo, de méritos de la efectividad en la recaudación”.

XVI. La moratoria fiscal

Según Rossy “es una institución jurídica que consiste en una concesión de la ley, a título de gracia o equidad, por lo que se suspenden, amplíen, conceden o rehabiliten plazos para el cumplimiento de las obligaciones o el ejercicio de los derechos”.

Rossy, clasifica los moratorios fiscales de la siguiente manera:

1. Por los motivos: los moratorios pueden ser razones políticas, por causa de situaciones anormales y meramente fiscales. Los decretan los Gobiernos que surgen después de una revolución militar para fomentar el regocijo del pueblo.

Los moratorios meramente fiscales se dirigen a traer a la tributación a personas en situación de abstención tributaria y a dar facilidades a los que ya son causantes para que regularicen sus asuntos con el fisco. Como ejemplo podríamos mencionar el Decreto 120 de fecha 23 de octubre de 1979, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 43 de 29 del mismo mes y año, titulado: “Ley de Regulación Fiscal”; que exonera a los contribuyentes que hubieran o no declarado, del pago de multas y del 50% del impuesto en mora correspondiente a los períodos gravables 1975-76, 1976 -77; 1977 - 78; 1978 - 79, para el impuesto sobre bienes Inmuebles y bienes mobiliarios, siempre que declaren y paguen el 50% no exonerado antes del 31 de diciembre de 1979.

2. Por su contenido: los moratorios puede ser puras o simples o mixtas o compuestas.

Los moratorios puras son aquellos que se limitan a extender los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los moratorios compuestos son los que, junto con la moratoria propiamente dicha, conceden de multas, intereses moratorios y aún créditos fiscales principales.

XVII. Garantías por deudas fiscales

La doctrina, en general, considera las garantías por deudas fiscales y las clasifican de la manera siguiente:

1. Garantías personales
 - 1.1 Fianza de compañías por la ley;
 - 1.2 Fiadores solidarios reconocidos con bienes saneados; y
 - 1.3 Fianza personal de los socios de una persona jurídica.
2. Garantías reales
 - 2.1 Depósito en dinero en el Banco Central de Nicaragua
 - 2.2 Prenda sobre muebles; ejemplos: materiales preciosos, alhajas, bonos del gobierno;
 - 2.3 Hipoteca sobre bienes inmuebles que están libre de gravamen

La Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, en su artículo 26 nos señala cuales son las garantías aceptadas por ingresos; cuando dice lo siguiente: “Art. 26. Para garantizar el crédito fiscal, solo se admitirán las siguientes causas: Depósitos en garantía en el Banco Central de Nicaragua, susceptibles de retiro de parte del depositante únicamente, mediante su autorización de autoridad fiscal respectiva, la cual solo se dará cuando el crédito fiscal sea satisfecho o se demuestre que no correspondía a su cobro; y de parte del fisco, en aplicación para el pago del crédito cuando recayera sentencia definitivamente sobre exhibición y; Garantía del Sistema Financiero Nacional o de compañías de seguro a satisfacción de la Dirección General de Ingresos”.

XVIII. Privilegios y exenciones fiscales

1. Todas las legislaciones fiscales procuran su adecuado cumplimiento y establecen normas destinadas a facilitar la recaudación de los impuestos mediante procedimientos compulsivos establecidos, y por disposiciones de orden administrativo atribuyen al crédito fiscal una posición prominente en relación con otras obligaciones que pueden tener el sujeto pasivo y esto es lo que se denomina “crédito privilegiado fiscal”.

Los créditos por tributo gozan de privilegios generales sobre todos los bienes del contribuyente o responsable y tiene prelación sobre los demás créditos con ciertas excepciones, como serían las pensiones alimenticias.

El artículo 9 de la Legislación Tributaria Común, en su inciso e), nos señala “que el Instituto Nicaragüense de Seguros y Reaseguros (INISER) está en la obligación de retener del pago de la póliza del asegurado, la suma que este adeude al fisco y si el asegurado entregare el valor del seguro sin solvencia se le tendrá como solidariamente responsable de lo que el asegurador debe al fisco”.

En el caso de cobro judicial de los créditos fiscales, el artículo 45 de la Legislación Tributaria Común establece que: “si un contribuyente cayera en mora, el Director General de Ingresos o el funcionario que éste autorice, dirigirá nota al deudor requiriéndole de pago y notificándole que si no se pone fin a la mora dentro del término de quince días, se ordenará el procedimiento ejecutivo para hacer efectivo el respectivo crédito fiscal”, según Manresa y Navarro es un juicio ejecutorio. “El procedimiento que se emplea a instancia de un acreedor contra su deudor moroso para exigirle breve y sumariamente el pago de la cantidad líquida que le deben del plazo vencido y en virtud de documento indubitable” y el Art. 1684 del Código de Procedimiento Civil nos define lo que es juicio ejecutivo cuando dice: “juicio ejecutivo es aquél en que un acreedor con título legal persigue a su deudor moroso, en el que se pide el cumplimiento de un actor por instrumento que, según la ley, tiene fuerza bastante para el efecto”.

Según los artículos 50 y 51 de la Legislación Tributaria Común el oficio por el cual el Director General de Ingresos le ordena al Fiscal o Fiscales específicos de hacienda la iniciación del procedimiento judicial, en contra del deudor moroso, prestará mérito ejecutivo y deberá ser acompañado por el fiscal de hacienda en su escrito de demanda. Además, el escrito de demanda contendrá los requisitos generales que debe contener toda demanda, de conformidad con las leyes comunes. También el fiscal puede pedir en contra del moroso, “medidas cautelares, como serían: embargo de bienes, de sus salarios, pensiones, créditos activos u otras prestaciones en numerario que hubiere de recibir el deudor”. (Art. 54).

2. En cuanto a la exención, ésta es la dispensa legal de la obligación tributaria, la ley que establezca exenciones debe especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de duración. Nosotros, que estamos dentro de un proceso de integración económica

centroamericana, tenemos leyes que otorgan exenciones a las empresas que se establezcan en la región; una de éstas sería el “Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial”, al acogerse una empresa a este convenio, cada Ministerio de Economía Centroamericana, dicta el decreto de protección industrial con sus correspondientes exenciones fiscales.

La Legislación Tributaria Común en su Art. 15 menciona quienes están exentos del pago del impuesto y expresa “que no habrá más exenciones que las establecidas en el artículo precedente y las que se otorguen con base en una ley de carácter general. En consecuencia, carecen de toda validez las exenciones otorgadas por contrato o concesión” “y el artículo 17 nos señala que “las exenciones establecidas en el artículo 15, son personalísimas y no se extenderán a los casos en que las personas hayan asumido la obligación del impuesto debido por otras personas”.

El Decreto sobre Inversión Hotelera, publicado en “La Gaceta” del 13 de agosto de 1960, declara de “interés nacional toda inversión de capital destinada a la construcción de hoteles o centros de diversión que fomenten el turismo, siempre que la inversión no sea inferior a siete millones de córdobas”.

Asimismo, el interesado debía presentar ante el Ministerio de Fomento, Industria y Comercio, una solicitud exponiendo todos los pormenores y detalles del proyecto que pretende desarrollar. Por que el Ministerio una vez estudiada la solicitud, señalará fecha tope en que deban comenzar los trabajos respectivos para que sean efectivas las exenciones y privilegios indicados en el Art. 4 de esta ley, bajo pena de caducidad. También la ley nos dice que los Planes de Arbitrio de las Municipalidades se ajustarán al espíritu de la presente ley, a fin de no gravar en ellos las industrias exencionadas con impuestos similares a aquellas que se les dispensan, de acuerdo con esta ley y recuerda en su Art. 5 que “el Poder Ejecutivo, de conformidad con las facultades que le daba la Constitución Política, vigente en esa época, velará porque dichos planes de arbitrios se ajusten a las disposiciones de la presente ley”.

También, el Decreto No. 1411, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 286 del 15 de diciembre de 1967, otorga privilegios fiscales a favor del turismo, concede exención de impuesto a los préstamos otorgados por personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, a favor de quienes invirtieran en la construcción de hoteles u otros centros que sirvan para fomentar el turismo y que tengan derecho a los privilegios del Decreto antes

mencionado, y el Decreto No. 529 del 5 de agosto de 1960, “dice gozarán de impuesto sobre la renta y de impuesto sobre bienes mobiliarios, desde el día en que se conceda el crédito y por el término del mismo, no pudiendo la exención ser mayor de 20 años. Para gozar de este privilegio, el interés no debería exceder del 8% anual, el plazo no menor de 5 años y la cantidad prestada no menor de un millón de córdobas”. Para obtener estos derechos y exenciones el interesado tenía que hacer la correspondiente solicitud al Ministerio de Fomento y éste, de previo oír la opinión del Ministerio de Hacienda. Este Ministerio evacua su opinión dentro del término de diez días, pasados los cuales, con su contestación o sin ella, se dictará la resolución correspondiente.

Cabe hacer la observación que por Decreto No. 982 del 23 de febrero de 1982 publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 54 del 3 de junio de 1982, las atribuciones que le correspondían en asuntos de inversiones hoteleras, al Ministerio de Fomento pasaron al Instituto Nicaragüense de Turismo (INTURISMO), actualmente Instituto de Turismo.

Por Ley de Inversión Extranjera, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial del 11 de diciembre de 1987, “se concede a la inversión extranjera, exención total o parcial del pago de impuestos fiscales y aduaneros, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en los convenios internacionales ratificados por Nicaragua”.

Estas exenciones estarán consignadas, tanto en la resolución que autorice la inversión, como en el Convenio de Radicación, suscrito por el Ministerio de Cooperación Externa, en nombre del Gobierno de Nicaragua, y el inversionista, el que contendrá las cláusulas necesarias para regularizar la inversión. (Arts. 15 y 19).

El Tratado General de Integración Económica Centroamericana, suscrito en Managua, el día 13 de diciembre de 1960 y publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 2 de junio de 1961, “otorga el libre comercio para todos los productos originarios de sus respectivos territorios, con las únicas limitaciones de los productos a que se refiere el anexo “A” del presente tratado. En consecuencia, los productos naturales de los países contratantes y los productos manufacturados en ellos, quedarán exentos de derechos de importación y de exportación, inclusive los derechos consulares; y de todos los demás impuestos, sobre-cargos y contribuciones que causen la importación y exportación, o que se de en razón de ellos, ya sean nacionales, municipales o de otro orden. Las exenciones contempladas no comprenden las tasas o derechos de gabaraje, muellaje, almacenaje y manejo de mercancías, ni

cualquiera otras que sean legalmente exigibles por servicios de puerto, de custodia o de transporte; tampoco comprenden las deferencias cambiarias que resulten de la existencia de dos o más mercados de cambio o de otras medidas cambiarias adoptadas en cualquiera de los países contratantes”.

“Las mercancías gozarán del tratamiento nacional, todas ellas están exentas de todas restricciones, con excepción de las medidas de control por razones de sanidad, seguridad o de policía”. (Art. III).

El “Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial”, suscrito en San José, Costa Rica, el día 31 de julio de 1962, y publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial de los días 10, 20 y 21 de mayo de 1964, respectivamente, otorga a las industrias manufactureras, establecidas en los Estados contratantes, beneficios fiscales de naturaleza, monto o plazo, a los previstos en este Convenio. Se exceptúan de estas disposiciones, las exenciones que se conceden, al criterio de cada país respecto a impuestos municipales o locales. Previa solicitud introducida al Ministerio de Fomento, Industria y Comercio, de parte del industrial, éste concederá de acuerdo a su criterio y oyendo de previo al Ministerio de Hacienda, la clasificación por Decreto, en los grupos de A, B, o C. Estos criterios de clasificación industrial están basados en el valor agregado del producto final elaborado; dependiendo de que produzcan bienes o materias primas industriales o bienes de capital, envases o productos semi-elaborados, siempre que por lo menos el cincuenta por ciento del valor total de las materias primas, -envases y productos semi-elaborado utilizados, sean de origen centroamericano. Además, que aumenta el empleo de los recursos humanos y de capital centroamericano y produzcan divisas al país. En consecuencia, el grupo A recibe los mayores beneficios fiscales y los plazos más largos; y el grupo C los menores. Para mayor ilustración del estudiante, diremos que los beneficios fiscales son los siguientes:

1. Exención total o parcial de derechos de aduana y demás gravámenes conexos para:
Maquinaria y equipos;
Materias primas, productos semi-elaborados y envases; y
Combustible estrictamente para el proceso industrial, excepto gasolina.
2. Exención para la empresa y para los socios, del impuesto sobre la renta y sobre las utilidades por los ingresos provenientes de las actividades calificadas; y
3. Exención de impuestos sobre activos y sobre el patrimonio pagadero por la empresa o por sus propietarios o accionistas por concepto de las actividades calificadas”.

XIX. Declaración del impuesto

1. Obligación declaratoria propiamente dicha y su alcance

Toda persona obligada al pago de impuesto deberá presentar en la Administración de Rentas respectiva, en los plazos y formas establecidas, declaración firmada del contribuyente, o sus representantes legales, según los preceptos consignados en las leyes fiscales. El contribuyente establecerá los montos a tributar, pero la determinación final le compete exclusivamente a la Dirección General de Ingresos.

2. Forma y contenido

La declaración debe ser presentada en formularios especiales que son suministrados por la Dirección General de Ingresos a la Administración de Rentas, al precio que anualmente determine ésta. El modelo vigente se publicó en el caso de la Declaración Única de IR/IPN por instrucciones del Ministro de Hacienda en el año 1985. Contiene datos generales del contribuyente, su número RUC; el período fiscal que está pagando, el cálculo de pago del IR, el total de ingresos sujetos a pagarse; multas a pagarse, por presentación tardía o por mora; el pago de gravámenes sobre recaudación que es actualmente el 10% sobre la suma de impuestos liquidados y multa aplicada; la fecha y firma del declarante o de su representante legal, y su declaración jurada de que los datos de la declaración son veraces y completos. En la segunda parte aparecen el resumen de los ingresos y gastos, en el caso del Impuesto sobre la Renta, y detalle de las sumas retenidas.

En la tercera parte aparece el resumen del activo y pasivo; en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio Neto; efectivo en caja y banco, cuentas y documentos por cobrar, inventarios, activos en el exterior, pasivo, mobiliarios, pasivos en el exterior; y el monto imponible para efectos de pago del IPM, valor de la vivienda; hipoteca de la vivienda y forma de pago -dos (2) cuotas- y en la cuarta parte aparece las tablas para calcular los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. Actualmente esos formatos son más sencillos.

3. Plazo y lugar para presentarla

En el caso del Impuesto sobre la Renta, la declaración deberá presentarse en el período comprendido entre julio y septiembre, inclusive. Cuando la renta provenga de negocios comerciales, industriales, agropecuarios, servicios, o de cualquier otra índole, la declaración podrá presentarse en el

período señalado en el párrafo anterior o dentro de los primeros tres meses después de vencido el ejercicio contable de la empresa. En este último caso se requerirá la autorización previa de la Dirección General de Ingresos. Cuando se trata de negocios o actividades ocasionales llevadas a efecto por personas que abandonan el país, la dirección exigirá declaración y pago del impuesto sin sujetarse a los tiempos y periodos establecidos en las reglas generales.

En el caso del Impuesto sobre Patrimonio Neto, el contribuyente debía presentar antes del 30 de septiembre de cada año una declaración de su patrimonio. En el caso de que el contribuyente no presentare su declaración anual, sin perjuicio de las sanciones o penalidades correspondientes, la Dirección General de Ingresos las liquidará provisionalmente de oficio al patrimonio presuntivo y al impuesto a pagar, con base en la última declaración presentada. El pago de este impuesto se debía presentar en la forma siguiente: el 50% a más tardar el 30 de septiembre de cada año al hacer la declaración patrimonial, en la suma que según el propio declarante le corresponde pagar por el respectivo año y a más tardar el 31 de marzo del siguiente año civil se pagará el resto. Y el Ministerio de Hacienda quedaba facultado para cambiar las fechas y modalidades de pago del impuesto mediante resoluciones administrativas.

El Impuesto General al Valor o el Impuesto sobre el Valor Agregado se calculará por ejercicio fiscal que coincidirá con los Impuestos sobre la Renta y se pagará mediante declaración presentada ante las oficinas de rentas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, conjuntamente con la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta si el contribuyente causa este impuesto y en la importación de bienes el pago se hará previo al retiro del bien del recinto aduanero o fiscal. El Ministerio de Hacienda podrá exigir a los contribuyentes, pagos anticipados mediante liquidaciones y declaraciones que presentará en las oficinas autorizadas, en el tiempo y periodicidad y forma que se establezcan en los reglamentos, o por disposiciones administrativas.

Cualquier persona sujeta al pago del Impuesto sobre Herencias y Legados, albaceas o representantes a prevención, debía presentar bajo promesa de ley, a más tardar 60 días de la fecha de la muerte del actor de la herencia, una manifestación o declaración de la Dirección General de Ingresos, conforme el Art. 14 de esta Ley.

En cuanto al lugar para presentar la declaración; la ley señalaba que debía ser la del domicilio del contribuyente o del lugar donde estuviere localizado el bien inmueble.

4. Representantes legales y apoderados

En defecto de los interesados o contribuyentes, la obligación de declarar se atribuye, en su caso a los representantes legales o apoderados. A los primeros, la obligación les cabe como propia, pues deben suplir legalmente la personalidad de sus representantes, por lo que las multas o faltas en que incurren se les imponen personalmente. No puede ser igual la situación de los apoderados, que estarán a las instrucciones recibidas y a las consecuencias del caso si no las cumplen; pero las responsabilidades legales afectarán sólo al interesado.

5. Obligación de declarar o requerimiento administrativo

La declaración es la pieza inicial, normalmente, de la gestión del tributo, y de siempre la Dirección General de Ingresos ha tenido la facultad para requerir a cualquier persona, se trate o sea sujeta a la contribución o a la obligación de declarar propiamente dicha a que declare sus rentas o propiedades, con obligación para requerirlo. Es un medio de lograr declaración de renta o imposición y por ello, debería de requerirse a quienes según los documentos y datos de los contribuyentes, resultasen con rentas o propiedades de cierta cuantía.

6. Esclarecimiento de dudas y defectos

Los deberes del contribuyente sobre declaración en general de sus rentas o propiedades, se completan con su obligación de aclarar los puntos dudosos y subsanar los defectos que la Dirección General de Ingresos advierte, cosa que, claro es, ésta habrá de reclamarla.

7. ¿Quiénes pagan el IR ?

Según una circular de la Dirección General de Ingresos, publicada en un diario local: “El impuesto sobre la Renta (IR) lo declaramos y pagamos los ciudadanos nicaragüenses cuyo patrimonio neto, poseído en el territorio nacional o en el extranjero, al cierre fiscal del período fiscal sea general de la República o del funcionario que hiciere sus veces, según sano criterio, de acuerdo con las informaciones que hubiere determinado, aún sin sujetarse a procedimientos reglados, pero tomando en cuenta los indicios”.

“El Art. 10. El Ministerio de Justicia, una vez recibido el oficio a que se refiere el artículo anterior, girará órdenes al procurador que corresponda, o a un específico si lo juzgase oportuno, para que éste solicite la intervención ante el juez competente”.

La Ley de Emergencia Nacional, Decreto No. 10, "La Gaceta", Diario Oficial No. 2, del 23 de agosto de 1979, en su Art. 2, señala la pena de tres meses a dos años de obras públicas, a los que incurrieren en varios delitos. Señalamos de manera especial al inciso b) que dice: "la defraudación en el pago de servicios públicos serán sancionados con la misma pena". En consecuencia con el Art. 2 de la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, en lo referente al concepto de "derecho".

El Impuesto sobre Patrimonio Neto (IPN) ha sido derogado y sustituido por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

CAPÍTULO SEXTO

INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES

I. Concepto y definición de infracciones

En todo orden jurídico se observan los mandatos que contiene, cuando esto no se da, se produce una infracción que consiste fundamentalmente en el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad correspondiente o hablando en mejores términos: en la aplicación de una sanción.

Los tratadistas coinciden en que toda violación a las normas del orden jurídico existente, constituye en una infracción: un ilícito. Generalmente, los ilícitos son civiles y penales. Se distinguen por la distinta responsabilidad que generan.

1. Los ilícitos civiles producen el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño. En cuanto a los ilícitos penales, producen la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo administrativo, represivo e intimidatorio.

Las sanciones, ya lo hemos dicho anteriormente, para los ilícitos civiles son fundamentalmente la nulidad del acto, el cumplimiento forzoso y la indemnización. Tienen finalidad fundamentalmente compensatoria o reparatoria del daño causado, vía cumplimiento o vía de pago de daños.

2. Las sanciones para los ilícitos penales consisten en una variedad de actos. Como por ejemplo: la cárcel, la multa, el decomiso, etc.
3. La infracción tributaria es cualquier violación de las obligaciones que pueda hacer un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración pública.

En las infracciones tributarias el ofendido es la colectividad organizada jurídicamente en el Estado. Es una forma indirecta y secundaria, pueden considerarse como ofendidos los miembros de la colectividad a quienes afecta la violación por razón de que el Estado no percibe los recursos que necesita para ejercer sus funciones.

Las infracciones tributarias pueden relacionarse con dos especies de obligaciones: las sustantivas y las formales. Un tipo de infracción quizás la más grave consiste en no cumplir con el pago de los tributos o bien no pagar en tiempo la prestación tributaria. La infracción puede consistir en la falta de cumplimiento de los deberes formales, como son: de hacer, de no hacer, o de tolerar, que ordenan las leyes fiscales.

Las sanciones fiscales pueden tener contenidos diversos: privación de la libertad, entrega de una cantidad de dinero, conocido como multa, decomiso de bienes que trata de introducir, pero su finalidad es reprimir, castigar al infractor. Estas sanciones tienen el carácter de penal.

También, podemos decir que en materia tributaria es posible que en caso de infracción, el legislador aplique al mismo tiempo una sanción civil y una sanción penal. Manuel Ossorio define a la infracción como “una trasgresión, violación o quebrantamiento de alguna Ley, pacto o tratado (Escriche). Toda persona es responsable de las infracciones que cometa, y por tanto, las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados”.

II. Infracciones según la legislación nicaragüense

Se considera como infracciones aduaneras las siguientes:

1. La defraudación aduanera es toda acción u omisión mediante la cual se elude, total o parcialmente el pago de los derechos o impuestos de importación o de exportación, se frustre la aplicación de las prohibiciones o restricciones previstas por la legislación aduanera, o se programe la obtención de una ventaja cualquiera infringiendo la legislación nicaragüense.
2. Constituye contrabando la introducción o extracción del territorio nacional de mercancías cuya importación o exportación esté legalmente prohibida o limitada”. Cuando clandestinamente se introducen o extraigan mercancías o bienes por las fronteras, la defraudación se denominará “contrabando”.

También se consideran infracciones las siguientes:

1. No llevar de parte del comerciante libros de contabilidad;
2. Llevar doble contabilidad;
3. Cuando se alteran la fracción arancelaria, en las pólizas de exportación;
4. Cuando se cometen ilícitos fiscales en colaboración con funcionarios del Estado;
5. Cuando las agencias aduaneras cometan actos ilícitos contra el Estado nicaragüense;
6. Cuando no se cobra el IVA en las correspondientes facturas;
7. Cuando se cobra el IVA al cliente, pero no se entrega al Fisco en el término de Ley;

8. Cuando no se extiende factura al cliente, siendo retenedores de impuestos;
9. Los notarios que no adhieren los timbres fiscales de Ley”

III. Infracciones según la Ley de Equidad Fiscal y su Reglamento

Sin perjuicio de las infracciones administrativas establecidas en la Legislación Tributaria Común, se establecen las siguientes:

1. “Al responsable recaudador o retenedor que no pague o entere fuera del plazo establecido la totalidad del monto del impuesto que corresponda.
2. Quienes estando obligados a inscribirse como responsables o retenedores no lo hicieren y
3. Quienes sin tener la obligación de retener el impuesto lo cobren”.

IV. Infracciones según el Código Fiscal de la Federación mexicana

El Código Fiscal de la Federación mexicana contiene una serie de disposiciones que se relacionan con el ilícito fiscal, como las expresadas en su Art. 93, cuando se dice lo siguiente: “cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en el Código y sea perseguible de inmediato, lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal, para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere alegado”.

“Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- a) Conciente la realización del delito;
- b) Realice la conducta o el hecho descrito en la Ley;
- c) Cometan conjuntamente el delito;
- d) Se sirva de otra persona como instrumento para ejecutarle;
- e) Induzcan dolosamente a otro a cometerlo;
- f) Ayuden dolosamente a otro para su comisión;
- g) Auxiliar a otro después de su ejecución, en cumplimiento de una promesa anterior”.

“Es responsable de encubrimiento de los delitos fiscales, quienes, sin previo acuerdo y sin haber participado en él después de la ejecución del delito:

1. Con ánimo de lucro adquiera, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que proviene de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

2. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruye o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o proveedor del mismo”.

V. Las infracciones según el Código Tributario de la República de Nicaragua

El Art. 106 del Código Tributario nos da el concepto de infracción cuando señala: “toda acción u omisión que implique violación de leyes y reglamentos tributarios, es infracción sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código”.

Constituyen infracciones tributarias:

- “1. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables del presente Código;
2. La mora;
3. La omisión de presentar declaración o presentarlas tardíamente;
4. La contravención;
5. La defraudación y;
6. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de funcionarios de la Administración tributaria”;

“Cuando alguna persona sea responsable de diversas infracciones, por cada una de ellas se aplicará la sanción respectiva”.

“Habrá reincidencia si el sancionado, por sentencia o resolución firme, comete nueva infracción, de igual tipo, dentro del plazo de prescripción de obligación infringida”.

“Habrá reiteración cuando el imputado incurre en infracción de igual tipo sin que, medie sanción por sentencia o resolución firme”.

VI. Las sanciones

Manuel Ossorio se refiere a la sanción administrativa, cuando dice: “la medida penal que impone el Poder Ejecutivo o alguna de las actividades de este orden, por infracciones de disposiciones imperativas o abstención ante deberes positivos. Por lo general, se reduce a multas cuantiosas en ocasiones, como los represivos del contrabando y la especulación. También se aplican con arrestos o detenciones”.

La Ley de Equidad Fiscal en su artículo 107, se refiere a las sanciones penales, cuando expresa: “sin perjuicio del delito de defraudación fiscal y del delito de contrabando aduanero en que incurra el contribuyente, cometerá también el delito de estafa, castigado con la pena que se indique:

- “1. El responsable recaudador, conforme se defina en el Reglamento de esta Ley, que no entere a la Dirección General de Ingresos el monto del IVA trasladado. El delito de estafa en este caso será penado con prisión de un año.
2. Quienes se encuentren comprendidos en lo dispuesto en el numeral tres del artículo anterior. El delito de estafa en ese caso será penado con prisión de dos años.
3. Quienes cobraren el impuesto en operaciones no gravadas y se lucren con su producto por no enterarlo a la Dirección General de Ingresos. El delito de estafa en este caso, será penado con prisión de dos años”.

Si el responsable recaudador fuese una persona jurídica, para los efectos de la pena corporal, se entenderá que el delito ha sido cometido por la persona natural, responsable de su administración directa o de la administración de la otra persona que fuere el administrador, en su caso.

En los casos anteriores, la Dirección General de Ingresos podrá ordenar administrativamente el cierre temporal del establecimiento o negocio o la administración intervenida del mismo.

El Código Fiscal de la Federación mexicana, expresa en su artículo 93, que “el encubrimiento se sancionará con prisión de tres meses a seis años”.

En su artículo 97 dice que: “si un empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión”.

”La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que deberán producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente”.

El Código Fiscal dice en su artículo 113 que: “las sanciones deberán ser impuestas por la administración tributaria con sujeción a los procedimientos establecidos en este Código. La pena de arresto sólo podrá ser aplicada por los órganos judiciales competentes”.

Según el artículo 114: “Las sanciones aplicables son:

1. Multa;
2. Clausura de locales o negocios, previa audiencia ante la Administración Tributaria;
3. Pérdidas de concesiones y demás beneficios fiscales;
4. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en materia tributaria, siempre que para dicho desempeño profesional se requiera la aprobación de la administración tributaria; y
5. Decomiso de las mercancías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del ilícito”.

VII. Nuestra legislación

1. Ley de Delito de Defraudación Fiscal

Esta ley también se conoce como el Decreto No. 839 y fue publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 239 del 22 de octubre de 1981.

Este Decreto nos dice en su artículo Primero, lo siguiente: “comete delito de defraudación fiscal el que para omitir total o parcialmente el pago de una obligación fiscal, o el que para beneficiarse sin derecho de un subsidio, estímulo fiscal o reintegro de impuestos, se valiere de alguna de las siguientes maniobras:

- a) De engaño,
- b) De aprovechamiento del error ajeno,
- c) De abuso de confianza, como la depositada en las personas responsables de la recaudación y entero de impuestos, sobre ventas y selectivo de consumo,
- d) De simulación de los actos jurídicos,
- e) De informaciones incompletas o no sujetas a la verdad, suministradas a las autoridades fiscales competentes, o de conductas y actos que tiendan a ocultar a dichas autoridades la verdad del negocio,
- f) De ocultación total o parcial de bienes o servicios de la producción o del monto de las ventas,
- g) De omisión dolosa o fraudulenta de las declaraciones que deben ser presentadas para efectos fiscales, o faltan en ellas a la verdad, por omisión o disminución de bienes o ingresos y;
- h) De la no expedición de facturas por las ventas realizadas, de recibos por los servicios prestados por profesionales, o de documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante fijación de timbres o sellos fiscales”.

“Art. 2. También comete delito de defraudación fiscal el que:

- a) Para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aún cuando se trate de libros auxiliares o no autorizados.
- b) Destruya, ordene o permita destruir, total o parcialmente los libros de contabilidad, que le exijan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales, dejándolos ilegibles y.
- c)– Utilice pastas o encuadernación en los libros a que se refiere la fracción anterior para sustituir o alterar las páginas foliadas.

En los casos de este artículo si resultare terminantemente de la prueba que se recoja en el respectivo proceso penal, que los hechos aquí descritos, fueren realizados con una finalidad distinta de la de omitir total o parcialmente el pago de obligaciones con el Fisco, sólo serán sancionables penalmente, si constituyeran un delito de los tipificados en esa ley”.

“Art. 4. El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a tres años, si el monto de lo defraudado o que se intentó defraudar no excede de cincuenta mil córdobas (C\$50,000.00). Cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a cinco años de prisión.

Si no se puede determinar la cuantía de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, la pena será de tres meses a cinco años de prisión.

Para la determinación de las penas a que se refiere este artículo, sólo se tomará en cuenta el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar dentro de un mismo período fiscal, aún cuando se trate de obligaciones fiscales diferentes y de diversas acciones u omisiones de los previstos en esta ley como delito de defraudación fiscal”.

“Art. 5. Si el que hubiere cometido el delito de defraudación fiscal o sus cómplices o encubridores, solventaren totalmente las obligaciones fiscales y las sanciones pecuniarias del beneficio con la defraudación, se sobreseerá el procedimiento o quedará extinguida la pena impuesta”.

VIII. Ley sobre defraudación y contrabando aduanero

Es conocida como Ley No. 42, publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 156 del 18 de agosto de 1998.

“Art. 1. Defraudación aduanera es toda acción u omisión mediante la cual se alude, total o parcialmente, el pago de los derechos e impuestos de

importación o exportación; se frustre la aplicación de las prohibiciones o restricciones previstas por la legislación aduanera, o se procure la obtención de una ventaja cualquiera, infringiendo esa legislación.

“Art. 2. Los delitos a que se refiere esta Ley, serán sancionados de la siguiente manera:

1. Los autores, con prisión de tres a seis años;
2. Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años; cuando los encubridores sean funcionarios o cualquier servidor público se le aplicará la pena correspondiente a los autores. En todos los casos se aplicarán multas de tres veces el valor de la mercadería o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la licencia de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido obtener por el infractor, sin perjuicio de los otros criterios establecidos en la legislación aduanera ordinaria”.

“Art. 19. La competencia para el conocimiento de las infracciones a que se refiere esta ley, corresponderá:

1. Si se tratare de faltas, al administrador de aduanas más próximo al lugar de los hechos;
2. Si se tratare de delitos, a los respectivos Jueces de lo Criminal del Distrito en que radicare la administración de aduanas más próxima al lugar de los hechos”.

IX. Sanciones y cierre de negocios por actividades vinculadas con la evasión tributaria

Se conoce como el Decreto Ejecutivo No. 41-91, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial No. 182 del 30 de septiembre de 1991.

“Art. 1. El presente Decreto tiene por objeto establecer un régimen de medidas administrativas de carácter coercitivo, que tiendan a evitar la evasión de los tributos administrados por la Dirección General de Ingresos”.

“Art. 3. Para los efectos de este Decreto, son infracciones vinculadas a la evasión tributaria las siguientes:

- a) No expedir las facturas o comprobantes respectivos por las operaciones realizadas, conforme lo establecen las normas tributarias;
- b) Emitir facturas o comprobantes que no llenan los requisitos de forma y contenido que establecen la Ley del Pie de Imprenta Fiscal y demás normas tributarias;
- c) Emitir facturas o comprobantes sin los impuestos o timbres correspondientes;

- d) No registrar los ingresos por las operaciones realizadas;
- e) No presentar las declaraciones a que están obligados los contribuyentes, responsables recaudadores o retenedores, y haber sido detectados en tal situación por la Dirección General de Ingresos;
- f) Falta de pago o entero de retenciones, impuestos y/o multas”.

“Art. 3. Los contribuyentes y terceros con responsabilidad tributaria que sean detectados por primera vez en la comisión de las infracciones señalados en el artículo anterior, serán sancionados con el cierre de su negocio, si lo hubiere, por un período de tres (3) días hábiles.

Además de la sanción de cierre del negocio, se les aplicará a los infractores una multa no menor de un mil córdobas (C\$1,000.00), ni mayor de quince mil córdobas (C\$15,000.00).

Tanto la sanción de cierre de negocio como la multa aplicada, serán establecidas mediante Resolución emitida por la Dirección General de Ingresos”.

“Art. 10. En los casos en que se resuelva el cierre de un negocio, la Dirección General de Ingresos podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, el que le será concedido de inmediato sin ningún trámite previo”.

“Art. 13. Las medidas que se establecen en este Decreto son de carácter administrativo, sin perjuicio de la acción penal que el Estado pueda intentar cuando el caso lo amerite y de las sanciones que la autoridad judicial imponga, y sin perjuicio de las multas y demás sanciones contempladas en la Legislación Tributaria Común”.

“Art. 14. En todos los casos no previstos por este Decreto, se aplicará supletoriamente la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, la Legislación Tributaria Común, la Ley del Delito de Defraudación Fiscal y la Ley de Impuesto General al Valor”.

X. Prescripción

Manuel Ossorio expresa referente a la prescripción, lo siguiente: “en Derecho Civil, Comercial y Administrativo, es el medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, y que es variable, según se trate de bienes muebles o inmuebles y según también que se posean o no de buena fe y con justo título”.

El Diccionario de la Real Academia Española define con acierto esta institución cuando dice que es “la acción y efecto de prescribir o de adquirir una cosa o un derecho por la virtud jurídica de su posesión continuada durante el tiempo que la ley señala, o caducan un derecho por lapso señalado, también este efecto para los diversos casos”.

Según el Código Tributario, “las sanciones aplicadas prescriben por el transcurso de cuatro (4) años, contados desde el día siguiente a aquél en que quedó firme la resolución o la sentencia que las impuso.

Por igual término de cuatro (4) años, prescribe la acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de sanciones pecuniarias”.

El Código Fiscal de la República mexicana, dice en su artículo 100 que “la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querellas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en los tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento en cinco años que se computarán a partir de la fecha de comisión del delito. En los demás casos, se sujetará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”.

Según el artículo 29 de la Legislación Tributaria Común, Decreto No. 713 relativo a la prescripción dice: “todo crédito fiscal prescribe en cuatro años a contar de la fecha en que comenzare a ser exigible. La prescripción puede ser interrumpida mediante cualquier gestión de cobro, judicial o extrajudicial, hecha conforme lo dispuesto en el artículo 23”.

“Artículo 31. El crédito fiscal del cual el Estado no haya tenido conocimiento, ya sea por declaración fraudulenta del contribuyente o por la ocultación de bienes o rentas, no prescribirá por el lapso establecido en el artículo 29, sino únicamente después de seis años a contar de la fecha en que debió ser exigible”.

Según la Ley de Equidad Fiscal y su Reglamento, en su artículo 18, “los impuestos creados por la presente Ley, prescribirán conforme a:

1. El derecho de la Dirección General de Ingresos a determinar la deuda tributaria y exigir el pago prescribirá a los cuatro años. Igual plazo tendrá el contribuyente para solicitar y obtener la devolución de cualquier saldo que tuviese a su favor.
2. La acción penal por delito de estafa prescribirá conforme las disposiciones del derecho común.

3. El derecho de los particulares a repetir lo pagado indebidamente en concepto de impuestos creados por la presente Ley, prescribirá a los cuatro años, contados a partir de la fecha de pago.
4. En el caso que el contribuyente no hubiese presentado declaración, el derecho a solicitar la liquidación, devolución y aplicación de las retenciones que tenga a su favor, no se extenderá a más de dos años a partir del período gravable en que éstos fueron causados, quedando facultada la Dirección General de Ingresos para aplicar de oficio la suma retenida al impuesto correspondiente”.

El Código Civil de la República de Nicaragua, del año 1914, señala que “la prescripción es un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una carga u obligación, por el lapso y bajo las condiciones determinadas por la Ley”.

El artículo 878 del Código Civil nos habla de la caducidad cuando expresa que “El Estado y todas las demás personas jurídicas están sujetas a la prescripción como los particulares”.

CAPÍTULO SEPTIMO LAS EXENCIONES FISCALES

I. Concepto y definición

Manuel Ossorio nos dice que exención es una “situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales”.

Emilio Margáin nos señala que “la exención de pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica”.

Entiéndase por equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen es justo que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo, a fin de dejarlos en situación de igualdad.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador o el usuario, por lo que es necesario eximir del impuesto al consumo de artículos considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida.

Se considera de política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas. Por ejemplo, la industria de la maquila que se acoge a la Ley Creadora de Zonas Francas; con el objeto de crear fuentes de trabajo en algunas zonas del país, en donde existe un gran desempleo.

También Emilio Margáin opina que “la exención consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de manera gravable la cual subsiste mientras exista disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo. Margáin define a la excepción como “una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”.

Para Raúl Rodríguez Lobato “la exención consiste en que por disposición de la ley queda liberada de su obligación el sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera

al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal”.

Actualmente, se está hablando en el país que las exenciones otorgadas a las empresas maquiladoras realizadas en la zona franca van a gozar de exenciones perpetuas de pago de impuestos, con el objeto de que éstas no abandonen el país, y dejen en el desempleo a miles de trabajadores.

Las exenciones respectivas van en contra del principio de que las exenciones se otorgan por un período determinado.

II. Características fundamentales de la exención

Don Emilio Margáin los resume en tres:

- a) La exención es un privilegio que se otorga al sujeto de un tributo.
- b) La aplicación de la exención es para el futuro.
- c) La exención es temporal y personal. Entiéndase personal porque únicamente favorece el sujeto pasivo previsto en una Ley”.

III. Clasificación

Margáin sostiene que las exenciones se clasifican en:

1. Objetivos y subjetivos

Las primeras se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen como es el caso de artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre.

Los segundos son los que se establecen en función de la persona, como es el caso de los diplomáticos”.

2. Permanentes y transitorias

Las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede.

Las segundas son las que se establecen para gozarse por un lapso de tiempo.

3. Absolutas y relativas

Las primeras libran al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales.

Las segundas únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto deberán cumplirse las obligaciones fiscales formales.

4. Constitucionales

Son los que se encuentran establecidas directamente en la Constitución Política. “En México, un ejemplo, el salario mínimo, al que por disposición constitucional se le exime de todo gravamen”.

El Art. 114 Cn. de Nicaragua dice así: “Estarán exentos del pago de toda clase de impuestos los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis, lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”.

5. Económicas

Son aquellas que se establecen con el fin de auxiliar al desarrollo económico del país. Como ejemplo: la Ley Creadora de la Zona Franca Industrial.

6. Distributivas

Son las que se crean con la finalidad de distribuir más equitativa la carga tributaria, en observación al principio de justicia. Por ejemplo: los techos que se establecen en la Ley de Impuesto sobre la Renta y en la Ley de Bienes Inmuebles.

7. Con fines sociales

Son los que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo. Por ejemplo: los libros de textos y útiles deportivos.

IV. Exenciones taxativas en la “Legislación Tributaria Común”

El artículo 15 de la Legislación Tributaria Común contempla:

1. Las universidades y centros de educación técnica superior, así como los centros de educación técnica vocacional.
2. Los Cuerpos de Bomberos y la Cruz Roja nicaragüense sobre bienes y las importaciones que efectúen para el uso exclusivo en el desarrollo de sus funciones.
3. Los Gobiernos extranjeros en cuanto a los bienes y objetos destinados a su representación diplomática, siempre que exista reciprocidad.
4. Las iglesias y confesiones religiosas que tengan personalidad jurídica.
5. Las asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones civil sin fines de lucro, que tengan personalidad jurídica reconocida.
6. Las importaciones de papel, maquinaria, equipo y refracciones para los medios de comunicación social escritos, radiales y televisivos.
7. Las importaciones y enajenaciones de libros, cuadernos, folletos, revistas, materiales escolares y científicos, diarios y otras publicaciones periódicos.
8. Las importaciones o enajenaciones de medicamentos, vacunas, y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis.
9. Las donaciones recibidas del exterior por asociaciones o fundaciones civiles sin fines de lucro, provenientes de fundaciones extranjeras o internacionales destinados a proyectos de beneficio social.
10. Las importaciones o enajenación de leche maternizadas”

V. Plan de Arbitrios Municipales

El día 28 de junio de 1988, la Asamblea Nacional dicta la Ley de Municipios, la que es publicada en “La Gaceta”, Diario Oficial del 17 de agosto de ese mismo año. Mediante tal ley el Gobierno de Nicaragua establece el marco legal de la administración municipal en base a la Constitución Política vigente.

Por Decreto del uno de diciembre de 1988, el Presidente de la República, publica en “La Gaceta”, Diario Oficial del 15 de diciembre del mismo año, el Plan de Arbitrios del Municipio de Managua, “cuyo patrimonio se compone, de sus bienes muebles e inmuebles, de sus créditos activos, del producto de sus ventas, impuestos, participación en impuesto estatales, tasas por servicios y aprovechamientos, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, canones, subvenciones, empréstitos, transferencias y de los demás bienes o activos que le atribuyen las leyes o que por cualquier otro título puede percibir dicho municipio de Managua”.

También este Decreto menciona las exenciones en el pago de los impuestos previstos en la misma, en cuanto se relaciona con: “a) las plantas industriales, en la misma forma y condiciones que el decreto de su clasificación los ampara sobre las ventas en fábricas de los productos que elaboran ; b) los instrumentos musicales y sus accesorios; los artículos deportivos; y sus accesorios; y c) el Estado; sus instituciones y los entes descentralizados, excepto sus empresas comerciales, industriales y de servicios”.

“La Alcaldía de Managua podrá condonar hasta en un 50% créditos municipales o recargo, en casos debidamente justificados”.

“De las resoluciones o reparos dictados de conformidad con el presente Plan de Arbitrio, cabrá el recurso de revisión ante el mismo funcionario, que deberá resolver su sola interposición ante las resoluciones negativas así dictadas, cabrá el recurso de apelación a la Alcaldía que deberá interponerse dentro del tercer día. Admitido dicho recurso se emplazará al apelante para que dentro de 24 horas comparezca (a mejorar el recurso) y sin otro trámite se dictará la resolución correspondiente.

Todos los impuestos, derechos, tasas por servicios y demás contribuciones y sus multas correspondientes, prescribirán en dos años contados desde la fecha en que fueron causados”.

“Con el objeto de vigilar el cumplimiento de los impuesto, tasas por servicios y demás contribuciones, la Alcaldía de Managua, en cualquier tiempo podrá practicar inspecciones; exámenes de los libros de contabilidad y exámenes de otros documentos pertenecientes a los contribuyentes y a terceros que hayan realizado alguna transacción con aquellos y de cualquier otro documento que aporte indicios conducentes a la determinación de los mismos”.

“Los certificados de las resoluciones dictadas por el Alcalde de Managua, fijando lo debido por un contribuyente, prestará mérito ejecutivo”.

Las regulaciones arriba mencionadas se reformaron por Decreto del 20 de enero de 1989, publicado en “La Gaceta”, Diario Oficial del 14 de marzo del mismo año.

El objetivo de la reforma es el ajustar las tasas fijadas en los artículos 12, 13, 15, 18, 20, 24, 25, 26, 30, 31 y 32, al Plan de Arbitrios Municipales .

En “La Gaceta”, Diario Oficial del 31 de julio de 1989, aparece publicado el Decreto titulado “Plan de Arbitrios Municipales”. En el mencionado Decreto, encontramos el concepto de Tesoro de los Municipios; que se compone de sus bienes muebles e inmuebles; de sus créditos activos; del producto de sus ventas; impuestos, participación en impuesto estatales, casas por servicio y aprovechamientos, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, transferencias y de los bienes que le atribuyan las leyes y que por cualquier otro título puedan percibir.

Además, nos señala lo que la ley considera como impuesto de matrícula, cuando en artículo 3 establece: “toda persona natural o jurídica que se dedique habitualmente a la venta de bienes con prestación de servicio, sean estos profesionales o no, deberán solicitar la matrícula anualmente, en el Municipio, para cada una de las actividades económicamente diferenciadas que en el mismo desarrolle. La matrícula deberá efectuarse en el mes de enero de cada año”.

Asimismo, en su artículo No. 11, regula el Impuesto sobre Ingresos y dice: “Toda persona natural o jurídica que, habitualmente o esporádicamente, se dedique a la venta de bienes o a la prestación de servicios, sea estos profesionales o no, pagará mensualmente un impuesto municipal del dos por ciento (2%) sobre el monto de los ingresos brutos obtenidos por las ventas o prestaciones de servicios”.

“Cuando los ingresos se obtengan total o parcialmente, en moneda extranjera, se convertirán en moneda nacional a efectos de la aplicación de este impuesto y otros de este Plan de Arbitrios como factor de conversación la cotización oficial de la moneda el último día del mes, por cuyos ingresos se tribute o la del día en que se perciban los ingresos en el caso de los contribuyentes a que se refiere el párrafo segundo del artículo 14 de este Plan de Arbitrios”.

El Capítulo III establece los Impuestos Municipales y para una ilustración del lector haremos una breve reseña de éstos:

- a) Los establecimientos, sucursales y agencias de los bancos del Sistema Financiero Nacional, tributarán mensualmente en los Municipios donde estén radicados, un 0.5% sobre los ingresos que perciban por servicios bancarios y por el cobro de intereses de toda clase de préstamos;
- b) Toda persona natural o jurídica, que se proponga edificar, o realizar mejoras, deberá pagar, previamente a su ejecución, un impuesto municipal del 1% sobre el costo de la edificación o mejora;

- c) Toda persona natural o jurídica que, habitualmente o esporádicamente, organice espectáculos públicos tales como bailes, kermesses, festivales comerciales, boxeo, peleas de gallos, eventos deportivos, barreras de toros, carreras de caballos, discotecas y similares, pagarán un impuesto municipal del 5% sobre los ingresos recibidos por la venta de entrada para el espectáculo;
- d) Los propietarios de locales cinematográficos habrán de pagar el impuesto del 5% sobre los ingresos percibidos por la venta de entradas;
- e) Toda persona natural o jurídica que efectúe rifas o sorteos, lo haga reiterada o esporádicamente, pagarán un impuesto municipal de un 5% sobre el valor nominal de todas las acciones emitidas ; y
- f) Toda sociedad mercantil y civil deberá abonar en el municipio de su domicilio y previamente a su inscripción en el Registro Público, un impuesto municipal de 1% de su capital social”.

Las tasas por servicios y aprovechamientos, son contempladas en el artículo 26, cuando se utilizan bienes de uso público municipal o del desarrollo de una actividad que beneficie al sujeto pasivo o contribuyente. Estas tasas serán exigibles desde que se inicie la prestación del servicio o se realice la actividad y desde que se concede la utilización privativa, pero las Alcaldías podrán exigir el depósito previo de las tasas correspondientes.

Las tasas por servicio, se pagan cuando es necesario o se necesita hacer un fierro para marcar ganado o madera. Toda persona natural o jurídica propietaria de ganado, deberá matricular o registrar en la alcaldía su fierro o marca de herrar y renovar este registro cada año en el mes de enero, para lo cual abonará una tasa. Para cualquier traslado de ganado fuera de la circunscripción municipal, se deberá obtener de la Alcaldía un permiso o guía y se abonará la tasa que se establezca en función del número de animales trasladados. También se pagará un 2% sobre el valor de las reses o semovientes vendidas y la Alcaldía emitirá una carta de venta de ganado.

Las tasas por los servicios de recogida de basura, limpieza de calle, cementerios, rastro y otros servicios que presten las Alcaldías, se determinarán de forma que lo recaudado por tales servicios, cubra al menos el 50% del costo de los mismos.

Los propietarios de inmuebles que pretendan acondicionar las cunetas o aceras, con rampas para facilitar el acceso de vehículos con fines particulares o comerciales, deberán solicitar autorización en la Alcaldía y abonar la tasa correspondiente.

Toda persona natural o jurídica, que coloque o mande a colocar placas, afiches, anuncios, cartelones o rótulos pagará mensualmente una tasa, cuya cuantía dependerá de su tamaño y ubicación.

Para la ocupación de aceras, calles o terrenos municipales, con puesto de comida, mesas o cualquier fin comercial, se deberá solicitar permiso previo a la Alcaldía y abonar la tasa establecida.

La extracción de madera, arena o cualquier otro producto de terrenos ejidales o municipales no podrá hacerse sin la autorización correspondiente de la Alcaldía y el pago de la tasa fijada por la ley.

Las Alcaldías podrán imponer contribuciones especiales para la ejecución de obras para el establecimiento, ampliación o mejoras de servicios municipales, siempre que en consecuencia de aquellas se beneficien especialmente personas determinadas.

Toda persona que pretenda ocupar terrenos ejidales deberá suscribir contrato de arrendamiento con la Alcaldía respectiva, abonando el canon que ésta determine en base de la extensión y calidad de los terrenos, así como su mayor proximidad del casco urbano.

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales que hemos mencionado en los párrafos anteriores, son pagados o cancelados por los contribuyentes en las respectivas tesorerías de las Alcaldías de las diferentes localidades del país.

Plan de Arbitrios del Municipio de Managua

El Alcalde de la ciudad de Managua, en uso de sus facultades que le confieren las disposiciones contenidas en la Ley No. 40. Ley de Municipios publicada en "La Gaceta", Diario Oficial del 17 de agosto de 1988, decreta el Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. El Plan es detallado en "La Gaceta", Diario Oficial del 15 de diciembre de 1988.

El Plan de Arbitrios tiene como objetivo el establecer las fuentes de ingresos fundamentales del Municipio de Managua, "cuyo patrimonio se compone de sus bienes muebles e inmueble, de sus créditos activos, del productos de sus ventas, impuesto, participación en impuesto estatales, tasas por servicios y aprovechamiento, arbitrios, contribuciones especiales, multas, rentas, cánones, subvenciones, empréstitos, transferencias y de los demás bienes o activos que le atribuyan las leyes o que por cualquier otro título pueda percibir".

El Plan de Arbitrios contempla las clases de impuesto siguiente: “a) sobre ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios o no profesionales ; b) sobre matrículas, a las que están obligadas las personas que en forma habitual o permanente se dediquen a actividades comerciales y a los vendedores ambulantes y a los buhoneros; también recae al gremio de los Abogados; c) a otros impuesto municipales, como sería la ejecución de edificaciones o mejoras, las cuales deberán ser pagados previamente; pero están exentos de este impuesto las edificaciones y mejoras que se ejecuten en las viviendas familiares; d) tasas por servicios y aprovechamiento; son cobrados como contraprestaciones privativas de bienes de uso público municipal; e) tasas por servicios. Toda persona natural o jurídica que necesite hacer un fierro para marcar ganado o madera, deberá solicitar permiso a la Alcaldía; y f) la Alcaldía podrá suscribir contratos de arrendamientos sobre inmuebles con particulares, entidades estatales o empresa mixta, suscribiendo con los interesados en contratos simples los términos, cánones, duración y demás cláusulas en cada caso. Los contratos con duración mayor de un año deberán elaborarse en Escritura Pública”.

El Plan de Arbitrios se refiere a la Solvencia Municipal de las personas naturales o jurídicas que estén al día en el pago de los impuestos, tasas, multas y demás contribuciones a que estén obligados. El incumplimiento de las disposiciones contenidas en el Plan de Arbitrios ocasionará el pago de multas.

Están exentos del pago de los impuestos municipales:

- “a) Las industrias conforme su decreto de clasificación industrial;
- b) Los instrumentos musicales y sus accesorios y los artículos deportivos y;
- c) El Estado, sus instituciones y los entes descentralizados, excepto sus empresas comerciales, industriales y de servicio, así mismo, la Alcaldía podrá condonar, hasta en un cincuenta por ciento (50%), créditos municipales, multas o recargos, en casos debidamente justificados”.

Bibliografía

1. **ÁLVARO ESQUIVEL**, Miguel de Jesús; La Responsabilidad solidaria en Materia Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2000.
2. **CÁRDENAS ELIZONDO**, Francisco; Introducción al Estudio de Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México 1999.
3. **DE LA CUEVA**, Artura; Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México 1999.
4. **FAYA BISECA**, Jacinto; Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, México, 2000.
5. **GORDOA LÓPEZ**, Ana Aura; Los Fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México 2002.
6. **LOMELI CERREZO**, Margarita; Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, México 2002
7. **MARGAÍN MANAUTON**, Emilio; Facultades de Comprobación Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2001.
8. **MARGAÍN MANAUTON**, Emilio; Nociones de Política Fiscal. Editorial Porrúa, México 1998.
9. **ORELLANA WIARCO**, Octavio; El delito de Defraudación Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2001.
10. **PÉREZ BECERRIL**, Alonso; Presunciones Tributarias en el Derecho mexicano. Editorial Porrúa, México, 2001.
11. **RODRÍGUEZ MEJÍA**, Gregorio; Teoría General de las Contribuciones. Editorial Porrúa, México, 1994.
12. **RODRÍGUEZ MICHEL**, Moisés; Recurso de Revocación Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2002.
13. **SÁINZ DE BUJANDA**, Fernando; Sanciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense, Madrid, 1989.
14. **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso; Derecho Fiscal mexicano. Editorial Porrúa, México, 2001.
15. **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso; Los Impuestos y la Deuda Pública. Editorial Porrúa, México, 2000.
16. **TAPIA TOVAR**, José; La evasión Fiscal. Editorial Porrúa, México 2000.

TERCERA PARTE

DERECHO PRESUPUESTARIO

CAPÍTULO OCTAVO DERECHO PRESUPUESTARIO

I. Concepto y definición de presupuesto

Rafael Bielsa nos señala que “el Presupuesto es regulado por una ley esencialmente administrativa, cuyas disposiciones conciernen al ordenamiento financiero y jurídico de una gran parte de la actividad de la Administración Pública”.

Por eso podemos definir al presupuesto “como un cálculo legal de los ingresos y gastos públicos autorizados para ser realizados en un período administrativo financiero, que es lo que se denomina “año financiero”, que en nuestro país corre del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año”.

Por lo que el presupuesto es sustancialmente una ley financiera y administrativa. La Ley del Presupuesto debe contener disposiciones legales de dos clases: “1. Los que establecen o fijan recursos, especialmente las contribuciones fiscales, que forman la llamada “renta pública” y 2. Los que autorizan gastos públicos”.

Giulani Fonroge considera al presupuesto “como un documento unitario e indivisible, cuando el Poder Legislativo, en ejercicio de facultades incuestionables y pone en función este sistema. En los Estados Unidos de América, en 1949, se definió como un “presupuesto, basado en funciones, actividades y proyectos”, por lo tanto, es una ley en sentido institucional de la palabra, de contenido perfecto y con plenos efectos jurídicos.

Según Manuel Ossorio “el presupuesto general de gastos y recursos o simplemente presupuesto, es un documento que contiene el cálculo de ingresos y gastos previstos para cada período fiscal y que, sistemáticamente, debe confeccionar el Poder Ejecutivo de acuerdo con las leyes y prácticas que rigen su preparación, para someterlo al Congreso o Asamblea, con cuya aprobación contará con un instrumento de gobierno de importancia básica para el manejo del patrimonio público del país”.

Para Sergio Francisco de la Garza, “el presupuesto es un mero instrumento administrativo y contable”. La Constitución Política de Nicaragua, actualmente en vigencia dice “que la Ley de Presupuesto General de la República tiene vigencia anual y su objeto es regular los ingresos y egresos ordinarios y extraordinarios de la administración pública. La ley determinará

los límites de gastos de los órganos del Estado y deberá mostrar las distintas fuentes y destinos de todos los ingresos y egresos, los que serán concordantes entre sí”.

La Asamblea Nacional podrá modificar el proyecto de presupuesto enviado por el Presidente de la República, pero no se puede crear ningún gasto extraordinario sino por ley y mediante creación y fijación al mismo tiempo de los recursos para financiarlos. La Ley de Régimen Presupuestario regulará esta materia.

Toda modificación al presupuesto general de la República que suponga aumento o disminución de los créditos, disminución de los ingresos o transferencias entre distintas instituciones requerirá de la aprobación de la Asamblea Nacional. La Ley Anual del Presupuesto no puede crear tributos. (Art. 112 Cn.).

“Corresponde al Presidente de la República, la formulación del proyecto de Ley Anual del Presupuesto, el que deberá someter para su discusión y aprobación a la Asamblea Nacional, de acuerdo con la ley de la materia”.

El proyecto de Ley Anual del Presupuesto deberá contener, para información de la Asamblea Nacional, los presupuestos de los entes autónomos gubernamentales y de las empresas del Estado. (Art. 113 Cn.).

“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir Tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de las riquezas y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorios”.

Estarán exentos del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis, los mismos que los insumos y materia prima necesaria para la elaboración de los productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que establezcan. (Art. 114 Cn.)

“Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que no estén establecidos en una ley”. (Arto. 115 Cn.).

Rafael Macera expresa que “El presupuesto es un instrumento de ajuste de la economía general y un mecanismo de distribución del ingreso”.

Fernando Pérez Royo dice que “el presupuesto es el plan de gastos y previsión de ingresos del Estado para un determinado ejercicio económico”.

Dice el eminente economista nicaragüense, Doctor Francisco Lainez, que “El presupuesto de la Nación debe contener la política integral de la economía pública, soluciones a problemas básicos urgentes del pueblo, a mejorar los servicios públicos y contribuir al crecimiento anual de la economía nacional, medido por el ingreso real per cápita; en una palabra, servir eficientemente al menor costo, a los ciudadanos que pagan la administración pública”. El Nuevo Diario, 26 de enero de 2004.

Opina el Doctor Lainez que “el último presupuesto conocido, transparente, elaborado técnicamente por funcionarios responsables y profesionales de la materia calificados, fue el de 1978, de ese año para acá la Ley de Presupuesto anual continúa siendo secreto en su formulación y pormenores, lo que se conoce en “La Gaceta”, Diario Oficial en su parte técnica”.

“En la década de los ochenta no hubo concepto de política y estrategia presupuestaria, el país fue gobernado bajo el criterio de conmigo o contra mí, unido a objetivos ideológicos internacionales. En la etapa de los 90 al día de hoy, han prevalecido las presiones, intereses caudillistas, corrupción, consistentes en poder apreciar el presupuesto en su conjunto, permitiendo el debido control presupuestario, y dificultar las maniobras de disimular economías u ocultar gastos en presupuesto y “cuentas especiales o presidenciales”. “En nuestro país, el presupuesto se confecciona siguiendo en línea general el principio de la unidad, se han suprimido las cuentas especiales y se han incorporado al presupuesto general, los recursos y gastos de las entidades descentralizadas del Estado”.

II. Características fundamentales del Derecho Presupuestario

Doricela Mabarak Cerecedo define al Derecho Presupuestario de la siguiente forma: “el conjunto de normas jurídicas pertenecientes al derecho público en general, y al derecho financiero en particular, que tiene por objeto regular todos los aspectos relacionados con la creación de sistemas y procedimientos de elaboración, ejecución y control de los ingresos obtenidos y de los gastos realizados por las diferentes dependencias y entidades del Estado, encaminados a la satisfacción de las necesidades públicas.”

En consecuencia, el Derecho Presupuestario comprende por una parte el conjunto de normas jurídicas que regulan la percepción de los ingresos públicos y por la otra, las que se ocupan de regular el gasto efectuado por las

entidades gubernamentales. Por lo tanto, se puede hablar del presupuesto de ingresos y el presupuesto de egresos. En ningún Estado moderno es posible prever un gasto si al mismo tiempo no se toma en consideración el posible ingreso correlativo. En el pasado las naciones sufrían constantes y hasta permanentes daños en su hacienda pública, por no prevenir la correlación entre los gastos y actuación desde el punto de vista jurídico, la decisión del Gobierno de proseguir su actuación sin un presupuesto vetado por el Parlamento. Se afirma que la Ley de Presupuesto no es una ley en sentido material, contenedora de un mandato o regla de conducta general y abstracta, sino que se trata de una ley en sentido puramente formal: su contenido es el propio de un acto de Gobierno y el voto del Parlamento tiene únicamente el sentido de descargar la responsabilidad al Gobierno en la ejecución de dicho acto, en ausencia del voto parlamentario, el Gobierno puede, sin embargo, actuar bajo su propia responsabilidad.

1. Universalidad

De acuerdo a este principio, no puede haber compensación entre gastos y recursos, es decir, que tanto unos como otros deben figurar consignados por su importe bruto, sin extraer saldos netos. Duveger explicó el significado de este principio de la forma siguiente: “el cobro de los impuestos aduaneros realizado por la Dirección General de Aduanas. La regla de la universalidad que obliga a incluir en los ingresos de la aduana el monto total de lo percibido por impuestos aduaneros, y en los gastos deben incluirse los del personal, edificios, materiales, etc., vale decir, los gastos originados en el funcionamiento del servicio aduanero”.

2. Especialidad

Atenciones o líneas de gasto y acompañada de la previsión de los ingresos que se esperan obtener mediante la aplicación de las leyes tributarias y demás normas concernientes a los ingresos públicos.

III. Naturaleza del presupuesto

No hay duda respecto a las leyes reguladoras de cada tipo de impuestos, en materia de ingresos, por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto al Valor Agregado, etc., tienen el carácter de leyes, tanto en su aspecto formal, por cuanto que tienen su origen en un acto de la Asamblea General, como en aspecto material, en cuanto que son actos creadores de situaciones jurídicas generales, abstractos e impersonales.

En Francia, Argentina, y otros países el presupuesto se considera como “el acto por el cual son previstos y autorizados, anticipadamente y periódicamente, los ingresos y los gastos del Estado” y ello ha conducido a sostener que, tanto en lo que se refiere a los ingresos como en lo relativo a los egresos, tiene carácter de un acto – condición.

Giulian Fonrrouge considera el presupuesto “como un documento unitario e indivisible, enviado del Poder Legislativo, en ejercicio de facultades incuestionables y que, por tanto, es una ley en el sentido institucional de la palabra, de contenido perfecto y con plenos efectos jurídicos”.

La realización de esas finalidades se obtiene mediante tres procedimientos técnicos que pueden aplicarse separadamente o de forma combinadas, a saber: 1. constitución de reservas; 2. créditos de anticipación; y 3. amortización alternada; 4. presupuesto funcional.

1. Constitución de reservas

Según la concepción cíclica se aprovechan los períodos de prosperidad para crear excedentes o reservas, mediante la intensificación de los tributos y reducción de las erogaciones; las reservas así constituidas se utilizarían en épocas de crisis, haciendo posible la reducción impositiva o el aumento de los gastos.

2. Créditos de anticipación

Este procedimiento se vincula con la teoría del déficit sistemático. La deuda emitida sería amortizada por los presupuestos en los períodos de prosperidad, de forma tal que los créditos otorgados serían verdaderos anticipos sobre los excedentes de las épocas prósperas, esto justifica la denominación del sistema.

3. Amortización alternada

Este tercer método es, una variante del anterior, pues consiste en reemplazar la amortización acelerada de los imprevistos, por un régimen establecido en función del ciclo económico. Ellos serían atendidos con los excedentes de los períodos de prosperidad y se aplica la amortización, durante la depresión, para no eliminar otros gastos necesarios, reanudándose en futuros ejercicios favorables.

4. Presupuesto funcional

Consiste en una nueva forma de presentación del presupuesto, se ha generalizado en los Estados Unidos de América con el nombre de “Performace budget”, cuyo equivalente al idioma español es “presupuesto funcional o de realización”.

El sistema fue aplicado originalmente en Holanda en 1948 y consiste en reemplazar la tradicional especificación de gastos, por un régimen de asignaciones globales a favor de los funcionarios encargados de los servicios estatales. La Ley fija el gasto máximo autorizada para y otras, ajenos a objetivos legítimos presupuestarios, por ejemplo rescates bancarios privados, factores que han llevado al Gobierno a la asfixia financiera de déficit.

Dos aspectos deben especificarse. El presupuesto es el instrumento que da vida, pone en acción a cualquier Gobierno, las decisiones son eminentemente políticas, y los fallos que existen en Nicaragua, en su esencia, se deben al arcaico y conjunto de sistemas políticos. Sacar el presupuesto de la podredumbre en que se encuentra, sin modernizar el sistema político es misión imposible.

En su artículo publicado en El Nuevo Diario de 10 de marzo de 2003, el Doctor Lainez decía: “La Ley de Presupuesto de Nicaragua es el espejo de su clase política, de su Gobierno, de la transparencia de la administración pública, de la honestidad, de equidad y la justicia.”.

IV. Naturaleza jurídica de la Ley de Presupuesto

La esencia del régimen presupuestario, como lo hemos indicado, radica en el voto anual por la Asamblea Nacional. Dicho voto toma la forma de ley; “Ley de Presupuestos Generales del Estado”. La cuestión que se plantea es la de si la misma puede ser considerada ley en sentido material, es decir, norma jurídica o por el contrario, es ley en sentido formal, al carecer su contenido de carácter normativo.

La polémica en torno a esta distribución, tiene un sentido histórico preciso. La misma surge por obra de la doctrina alemana, como instrumento para justificar la posición del Gobierno de Bismarck, frente a la dieta prusiana, que se rehusaba durante los años 1862 – 1866 a votar el presupuesto, que incluía cuantiosos gastos militares.

El derecho presupuestario se erige en los Estados modernos no sólo en un vehículo y regulador de la actividad financiera pública, sino en un freno para evitar el abuso, el derroche o el desvío del gasto público, tendencias a las que se mostraron y se muestran proclives muchos gobiernos. Esta es la destacada función, no sólo jurídica, sino política y social que tiene en la actualidad el derecho presupuestario, y de ahí su gran importancia.

Los hermanos Báez Cortés definen al “Derecho Presupuestario” como el que “regula el proceso de formulación, aprobación, ejecución y control del presupuesto de ingresos y egresos de la Nación”.

Para realizar sus fines el Estado necesita realizar gastos y obtener recursos, manejando importantes cantidades de dinero, que por un principio deben ser calculados y autorizados de antemano. Maurice Duveger en su obra titulada: “Hacienda Pública”, página 219, dice “que en materia financiera, a diferencia de sus otras actividades, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa, el conjunto de sus gastos y sus recursos son previstos por adelantado, generalmente por un año, y que tiene carácter obligatorio”. “En principio ningún gasto puede ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan de Gobierno. Este programa financiero anual es lo que se determina presupuesto”.

Entonces podemos afirmar que el presupuesto “es un acto de Gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado que generalmente es de un año”.

Para los tratadistas “el presupuesto es un acto complejo, pues se considera ley, pero también tienen intervención en su elaboración: economistas, administradores de empresas, sociólogos, etc”.

Según Manuel Ossorio “el presupuesto general de gastos y recursos, o simplemente el presupuesto es un documento que contiene el cálculo de ingresos y gastos previstos para cada período fiscal y que, sistemáticamente, debe confeccionar el Poder Ejecutivo de acuerdo con las leyes prácticas que rigen su preparación, para someterlo al Congreso, con cuya aprobación se contará con un instrumento de Gobierno de importancia básica para el manejo del patrimonio público del país”.

Para Sergio Francisco de la Garza, “el presupuesto es un mero instrumento administrativo y contable”. La Constitución Política de Nicaragua expresa que: “la Ley de Presupuesto General de la República tiene vigencia anual

y su objeto es regular los ingresos y egresos ordinarios y extraordinarios de la administración pública. La ley determinará los límites de gastos de los órganos del Estado y deberá mostrar las distintas fuentes y destinos de todos los ingresos y egresos, los que serán concordantes entre sí”.

Rafael Mancera expresa que: “el presupuesto es un instrumento de ajuste de la economía general y un mecanismo de redistribución del ingreso financiero, mediante una contabilidad central, y en el ejercicio de un tipo de control que se denomina interno porque es efectuado por la propia administración. Esta repartición, dependiente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, actúa en la fase preventiva y durante la ejecución del presupuesto”.

V. Función y significado del presupuesto

Fernando Pérez Royo nos dice en relación a este tema lo siguiente: “El presupuesto es el plan de gastos y previsión de ingresos del Estado para un determinado ejercicio económico”.

Por lo tanto, el presupuesto es, en primer lugar, un instrumento de racionalización y organización de la actividad financiera en general, de la actuación económica del sector público.

El presupuesto desarrolla efectos precisos en cuanto a la realización de los gastos públicos, los cuales deben estar autorizados en el presupuesto, que señala el propio tiempo y los límites de dichos gastos.

El presupuesto, es desde el punto de vista político, el instrumento principal de control de la acción del gobierno.

VI. Concepto legal de los presupuestos generales del Estado

Podemos decir, que el presupuesto es el acto a través del cual la Asamblea Nacional establece la cifra máxima que la Administración está autorizada a gastar durante el ejercicio, desglosado convenientemente en cada una de las diferentes líneas y acompañado de la previsión de los ingresos que se espera obtener mediante la aplicación de las leyes tributarias y demás normas concernientes a los ingresos públicos.

VII. Origen y evolución

El presupuesto tuvo su nacimiento netamente político, y sus primeros antecedentes deben buscarlos en Inglaterra. En el año 1,215 los nobles del

Reino lograron un triunfo sobre la monarquía, al lograr que se promulgara la Carta Magna, en donde se establecía que ningún tributo podía ser establecido sin consentimiento del Consejo del Reino. El concepto se reproduce en la petición de Derechos de los Lores y los Comunes, donde se establece que es ilegal toda cobranza de impuesto sin el consentimiento del Parlamento. Además, se separaron las finanzas de la corona de las finanzas de la Nación, diferenciándose los gastos del Estado de los gastos del soberano y refiriéndose que ciertos gastos periódicos fuesen aprobados anualmente por el Parlamento.

Esta versión del presupuesto se desarrolló progresivamente en Inglaterra durante los siglos XVII y XVIII, aplicándose a Francia y después al resto del continente europeo a partir del siglo XIX.

Como se observa, el Presupuesto ha sido el resultado político de las luchas por la supremacía entre el Soberano y los representantes del pueblo. Estos últimos consiguieron hacer admitir al rey que ningún impuesto podría ser establecido sin el consentimiento de los representantes del pueblo, y luego lograron controlar el empleo de los fondos que había votado o sean los gastos públicos. Posteriormente, se obtuvo como una nueva conquista la percepción de impuestos autorizados sólo por un año, por consiguiente que tanto gastos como recursos deberían ser autorizados anualmente. De allí el agrupamiento de los gastos y recursos previstos para el año siguiente en un solo documento, que era sometido a la aprobación del Parlamento. Esta es la noción tradicional del presupuesto.

Las nuevas concepciones financieras han traído profundas transformaciones a la concepción del presupuesto, a causa de la cada vez mayor participación que se asigna al Estado en la actividad económica en general, cualquiera que sea su sistema de gobierno.

VIII. Clases de presupuesto

1. El principio de anualidad

A partir del siglo XVII y por influencia de las modalidades británicas, el carácter anual del presupuesto llegó a constituir un principio indiscutido de las finanzas clásicas. Contribuyeron a su afianzamiento argumentos de orden político, ya que el sistema robustecía la facultad parlamentaria de control del Ejecutivo, de forma que la práctica iniciaba bajo forma de votos anual del impuesto, se transformó en un medio efectivo para conocer, vigilar y limitar la acción general del Gobierno en la democracia clásica. La influencia

ejercida por los principios liberales de la revolución francesa y la difusión de las instituciones políticas inglesas, resultaron factores predominantes en la generalización del principio de la anualidad presupuestaria.

Los autores prestigiosos de aquellos tiempos expresan que el término de un año “corresponde a la medida normal de las previsiones humanas” y sólo en “casos excepcionales” no se aplica el sistema anual en el presupuesto. En los grandes Estados se aplica el sistema de anualidad y sólo en los pequeños Estados rigen períodos de dos, tres o cuatro años”.

2. Presupuestos plurianuales

Son aquellos que abarcan varios años, se llaman también presupuestos quinquenales. Los países que se ven enfrentados a ciertas situaciones exigen previsiones considerables durante períodos más o menos extensos. Las necesidades de reconstruir zonas devastadas por una guerra o por cataclismo sísmico, reequipamiento de las fuerzas armadas encargadas de la defensa nacional, desarrollo de grandes proyectos geotérmicos, construcción de viviendas, obras viales; son algunas tareas de magnitud excepcional que deben proyectarse con miras al futuro y cuyas erogaciones se exteriorizan en diversos ejercicios financieros, por ejemplo, podríamos mencionar los que se dieron en la Unión Soviética y los países de las cortinas de hierro, antes de la caída del muro de Berlín.

3. Presupuestos cíclicos

La influencia ejercida por los conceptos económicos y la ampliación del ámbito de actividad del Estado al influjo de ellos, ha conducido a percibir de los presupuestos clásicos, en períodos anuales para reemplazarlos por otros que sí se ajustan a los ciclos económicos de expansión y de depresión.

IX. Principio del Derecho Presupuestario

Unidad

Es uno de los principios tradicionales del presupuesto que exige que todos los gastos y recursos del Estado sean reunidos o agrupados en un único presupuesto. Si bien esta regla fue fruto de elaboración doctrinal, y no de derecho positivo, tuvo mucha acogida en virtud de sus ventajas. Esta regla también le llaman “especificación de gastos” significa que la autorización parlamentaria de gastos no se da en forma global, sino que se concede en forma detallada para cada crédito”.

X. No afectación de recursos

Este principio tiene por objeto que determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, que no tengan una “afectación especial” sino que ingresen en rentas generadas, de modo tal que todos los ingresos entran a un fondo común y sirven para financiar todas las erogaciones”.

En el “presupuesto de explotación” una operación debe comprender los gastos normales para el financiamiento de la administración y la atención de los servicios de la deuda pública y los gastos de conservación de los bienes patrimoniales.

En el presupuesto de capital o de inversión se incluyen aquellos conceptos que se incorporan al patrimonio del Estado que incrementan su capital, tales como obras públicas y adquisición de bienes de uso o de producción, cuya incorporación al patrimonio estatal tiene el carácter de inversión. Otra moderna técnica presupuestaria es la de los “presupuestos funcionales”. El sistema consiste en reemplazar la tradicional especificación de los gastos por un régimen de asignaciones globales a favor de los funcionarios encargados de los servicios estatales. La ley fija el máximo autorizado para cada sección, determinando la forma más eficaz de realización según los cálculos previstos. En este método, no se presta tanta atención a la autorización de las partidas presupuestarias, como el control de la eficacia de los servicios de la administración pública. Se pone de relieve los “casos que el Estado hace, antes que las cosas en que el Estado gasta”.

XI. Equilibrio del presupuesto: déficit y superávit

El presupuesto es equilibrado cuando durante su vigencia, gastos y recursos totalizan sumas iguales, es deficitario cuando los gastos exceden a los recursos y tienen superávit cuando queda un remanente positivo, o sea, cuando los recursos son superiores a los gastos.

El superávit es muy raro en la actualidad, habiéndose producido en otras épocas en los Estados Unidos de América y en otras naciones desarrolladas. Los problemas de equilibrio presupuestario más importantes son los que se refieren a déficit y las mayores referencias versan sobre el déficit.

Haciendo un poco de historia, observamos que hasta la primera guerra mundial, la doctrina del equilibrio coincidió en general con la conducta de los Estados bien gobernados. Los déficit eran excepciones a Estados anárquicos. En el año 1914, los hacendistas eran optimistas: hacían un

dogma del equilibrio y sostenían que no existían hechos exteriores algunos que pudieran ponerlo en peligro. Con relación a la guerra, se sostenía que no podría durar más de tres meses por la imposibilidad de financiarla. Los hechos demostraron la equivocación de tales concepciones y dieron por tierras estas óptimas previsiones. Se idearon nuevas formas de financiación como por ejemplo: empréstitos, emisión monetaria, bonos del tesoro, etc., que permitieron déficit relativamente duraderos y como existía absoluta necesidad de hacer frente a los gastos de guerra y reconstrucción, no había otro camino que apartarse de la doctrina del equilibrio.

La gran crisis económica mundial iniciada en 1929, creó nuevas dificultades. Disminuyó la producción y se comenzó a extender en forma alarmante un fenómeno casi desconocido hasta entonces: “la desocupación”. Esto trajo como consecuencia la reducción de los ingresos públicos y la obligación del Estado de tomar intervención en el proceso económico, incluso haciendo nuevos gastos necesarios que agravaron el déficit. Más adelante, el rearme y la segunda guerra mundial, hicieron nuevamente imposible conseguir el equilibrio presupuestario en la mayoría de países. En los últimos cincuenta años los presupuestos han estado más frecuentemente desequilibrados que equilibrados.

XII. Concepciones clásicas y modernas

Según las teorías clásicas, el déficit presupuestario representa serios peligros para los Estados:

- “1. Sirve para conjurar el déficit, el Gobierno recurría a los financiamientos, era más posible que se produjese la bancarrota de la Nación. Este sucedía que al tema que amortizarse los empréstitos se aumentaban los presupuestos, lo que producía un déficit mayor y la necesidad de recurrir a nuevos financiamientos y en el caso de no enterar al Estado nuevas instituciones para sus empréstitos y verse obligado a renunciar al pago de intereses y amortizaciones de capital se llegaba a la bancarrota”.
- “2. Consideraban los clásicos que existían como peligro latente en todo déficit la inflación, entonces el Estado encuentra medios de pago imprimiendo o emitiendo nuevos billetes y monedas. Es decir, que se aumenta el número de medios de pago sin aumentar el número de bienes consumibles. Se deprecia el valor real del dinero, aumentan los precios y ello a su vez aumenta el monto de los gastos públicos incrementándose por lo consiguiente el déficit.”

La concepción moderna no deja de reconocer los peligros del déficit, pero algunos autores piensan que otros peligros han sido exagerados, tanto si se

ha recurrido al financiamiento como a la emisión, si las sumas obtenidas son empleados en inversiones productivos que incrementan la producción general del país, entonces se produce el efecto llamado “multiplicándole la inversión”, que nos lleva a un crecimiento de la renta nacional.

XIII. Dinámica del presupuesto

Se acepta actualmente que la preparación del presupuesto le corresponde al Poder Ejecutivo.

Según las diversas modalidades de preparación del proyecto presupuestario por parte del Poder Ejecutivo, recae en uno de sus Ministerios. En Inglaterra la intervención del tesoro es preponderante y ello le confiere una importancia política muy grande. En los Estados Unidos de América la responsabilidad del presupuesto le corresponde al Presidente de la Nación, pero en la práctica éste delega a un organismo técnico que depende directamente de la presidencia.

En la República de Argentina la responsabilidad de la preparación presupuestaria recae en el Presidente como Jefe del Poder Ejecutivo. El órgano específico de preparación es el Ministerio de Economía. En este Ministerio se centralizan las estimaciones y cálculos de las diversas dependencias estatales. Con estos elementos se elabora el proyecto que es sometido a la consideración del Presidente de la Nación argentina. En reunión de gabinete económico se redacta el proyecto definitivo que se remite al Congreso para su aprobación, acompañado de una exposición de motivos.

En la Constitución española de 27 de diciembre de 1978, artículo 134 se establece lo siguiente:

- “1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los presupuestos generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación.
2. Los presupuestos generales del Estado tendrán carácter anual, incluirá la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.
3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados todos los presupuestos generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.
4. Si la Ley de Presupuesto no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogado el presupuesto del ejercicio anterior de la aprobación del nuevo.

5. Aprobados los presupuestos generales del Estado, el Gobierno no podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.
6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.
7. La Ley de Presupuesto no puede crear tributos. Podrá modificarlo cuando una Ley Tributaria sustantiva así lo prevea”.

XIV. Pago

Es el mandato de pago que realizan los administradores a cada uno de los suplidores o acreedores del Presupuesto de la República. Es el pago efectivo del crédito presupuestario. Para otros tratadistas el pago es el acto por el cual la Tesorería General de la República hace efectivo el importe de la orden de pago. Si la tesorería no tiene en sus manos los documentos necesarios tiene la obligación de rehusar el pago.

XV. Control del presupuesto

El control presupuestario tiene principalmente una finalidad técnico-legal, vinculada a la comprobación sistemática de la regularidad de cumplimiento de los actos de gestión y el adecuado manejo de los fondos públicos.

Existen dos sistemas de control en diversos países: el legislativo o tipo Inglés y el jurisdiccional, tipo Francés.

1. Sistema legislativo

En Inglaterra, el control del presupuesto lo realiza directamente el Parlamento, esto en principio, pero en la realidad éste se hace delegar en otros organismos.

2. Sistema jurisdiccional

El sistema francés se basa en una “Corte de Cuentas”, que es un tribunal de cuentas independiente del Poder Ejecutivo, pero con funciones jurisdiccionales. Pero también subsisten organismos administrativos que practican el control interno y subsiste el control final ejercido por el Parlamento.

XVI. Control presupuestario en Nicaragua

La Constitución Política vigente, expresa lo siguiente: “Art. 154.- La Contraloría General de la República es el Organismo Rector del sistema de control de la Administración Pública y fiscalización de los bienes y recursos del Estado. Para dirigirla créase el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, que estará integrado por cinco miembros propietarios y tres suplentes, electos por la Asamblea Nacional para un período de cinco años, dentro del cual gozarán de inmunidad. Las funciones de los miembros suplentes son para suplir única y exclusivamente las ausencias temporales de los miembros propietarios, quienes la ejercerán por previa escogencia del miembro propietario a quien sustituye”;

El Art. 155 de la Constitución Política establece, a la Contraloría General de la República:

- “1. Establecer el sistema de control que de manera preventiva asegure el uso debido de los fondos gubernamentales;
2. El control sucesivo sobre la gestión del presupuesto general de la República;
3. El control, examen y evaluación de la gestión administrativa y financiera de los entes públicos, los subvencionados por el Estado y las empresas públicas o privadas con participación de capital público”;

El Art. 156. Constitucional Contempla que “la Contraloría General de la República es un organismo independiente, sometido solamente al cumplimiento de la Constitución y las leyes; gozará de autonomía funcional y administrativa. La Asamblea Nacional autorizará auditorias sobre su gestión”.

La Contraloría deberá hacer públicos los resultados de sus investigaciones y cuando de los mismos se presumieran responsabilidades penales, deberá enviar su investigación a los Tribunales de Justicia, bajo el apercibimiento de encubridor si no lo hiciera, de los delitos que posteriormente se determinan cometieron los investigadores.

El Presidente y Vicepresidente del Consejo Superior de la Contraloría General de la República, serán elegidos por los miembros del Consejo Superior de entre ellos mismos, por mayoría de votos y por el período de un año, pudiendo ser reelectos. El presidente del Consejo Superior de la Contraloría General de la República, o quien éste designe de entre los Miembros del Consejo, informará de la gestión del organismo a la Asamblea Nacional cada año o cuando ésta lo solicite, éste acto lo realizará personalmente el Presidente o el designado”.

XVII. Control administrativo interno

Consiste en el registro de las operaciones económicas y financieras, mediante una contabilidad central, y en el ejercicio de un tipo de control que se denomina interno porque es efectuado por la propia administración. Esta repartición, dependiente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, actúa en la fase preventiva y durante la ejecución del presupuesto.

XVIII. Control administrativo externo

La Contraloría General de la República, lleva el control externo de la marcha general de la administración nacional, fiscaliza y vigila las operaciones financieras patrimonial y fiscaliza las empresas estatales y las entidades de derecho privado en los que tiene intervención el Estado.

Bibliografía

1. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1990.
2. Memorias de la XXVI Reunión anual de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas de La República Mexicana Oaxaca, del 1 al 3 De Noviembre De 2001.
3. MANUEL OSSORIO, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2000.
4. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; Derecho Tributario. Depalma, Buenos Aires, 1997.
5. GUTIÉRREZ HURTADO, Manuel; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Impresiones "La Universal", Managua, 2004.
6. BÁEZ CORTES, Julio Francisco y BÁEZ CORTES, Theodulo; Todo Sobre Impuestos en Nicaragua. Managua, 2004.
7. DE LA GARZA, Sergio; Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1990.
8. FONROUGE, Carlos Giuliani; Derecho Financiero. Depalma, Buenos Aires, 1990.
9. LAINEZ, Francisco; El Nuevo Diario. 10 de marzo de 2003, 26 de marzo de 2004.

El Doctor Francisco José Boza Paíz nace en la ciudad de Managua, capital de la República de Nicaragua, el 21 de Mayo de 1935. Realiza estudios de primaria y secundaria en el Instituto Pedagógico de Varones de Managua – Colegio La Salle, Managua. Hace estudios del idioma Inglés en el año de 1953 en la ciudad de Hattisburg en el Estado de Mississippi, Estados Unidos de América. Realiza estudios de economía y administración de empresas de 1954 a 1957 en la Universidad de Tulane, Estado de Louisiana y de Derecho en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Centroamericana (UCA), de 1961-1967; siendo alumno fundador. Ha impartido clases por 40 años en la UCA, CES, UAM, UNAN y en la UNICA, Profesor a Nivel de Maestría por 7 años. Es casado, tiene 4 hijos y 2 nietos. Fueron sus padres el Coronel Francisco Boza Gutiérrez y Doña Ofelia Paíz Castillo de Boza.

Esta edición consta de
300 ejemplares

Impreso en



Managua, Nicaragua,
Septiembre 2008





200991858

ISBN: 978-99924-36-23-3



9789992436233